

ՖԻՆԱՆՍԱԲԱՆԿԱՅԻՆ ՔՈԼԵՉ

Մեքսիկոյի Գալտյան

ԻնքնԱրժեքի  
ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

ԵՐԵՎԱՆ 2003

**Ֆինանսաբանկային քոլեջի հիմնադիրներ**

ՀՀ կրթության և գիտության նախարարություն  
ՀՀ կենտրոնական բանկ  
Հայաստանի բանկերի միություն

Հայաստանի Հանրապետություն  
ք. Երևան 2, Ամիրյան 26

Հեռ. (3 741) 537788  
Հեռ./ֆաքս (3 741) 537767  
*Web-site: <http://www.fbc-edu.am>*  
*E-mail: [staff@fbc-edu.am](mailto:staff@fbc-edu.am)*

Ձեռնարկի տպագրությունն իրականացվել է «Բանկ և ոչ բանկ ֆինանսական հաստատությունների ուսուցանում և թրեյնինգ» ծրագրի շրջանակներում, «Շորբանկխորհրդատվական ծառայություններ» կորպորացիայի դրամաշնորհի միջոցներով՝ ԱՄՆ միջազգային զարգացման գործակալության (USAID) ֆինանսավորմամբ:

The publication of the manual is done within the “Bank and Non Bank Financial Institutions Mentoring and Training” program supported by Shorebank Advisory Services Inc. grant funded by United States Agency for International Development (USAID)

Հրատարակչի գրանցման համարանիշ

© Ֆինանսաբանկային քոլեջ, 2003

## Հարգարժան ընթերցող

Հայաստանի Հանրապետությունում գործող բանկերի մրցունակությունը բարձրացնելու, դրանք ժամանակակից գիտելիքներով զինված մասնագետներով համալրելու նպատակով ստեղծվեց Ֆինանսաբանկային քոլեջը:

Առաջնորդվելով ուսումնական գործընթացի կազմակերպման միջազգային փորձով՝ Ֆինանսաբանկային քոլեջը կիրառում է ուսուցման ժամանակակից մեթոդներ, այդ թվում՝ քոլեջի դասախոսների կողմից ստեղծված ուսումնական նյութեր, որոնք ստացել են Հայաստանի Հանրապետության ֆինանսաբանկային ոլորտի մասնագետների հավանությունը և արժանի են համարվել որպես դասագիրք տպագրվելու: Դասագրքերի առավելություններից մեկն այն է, որ դրանց հեղինակները հանրապետության բանկային ոլորտի լավագույն մասնագետներ են:

Ողջունում ենք Ֆինանսաբանկային քոլեջի ուսումնական նյութերի տպագրությունը և հուսով ենք, որ դրանք լայն օգտագործման նյութ կդառնան ոչ միայն քոլեջի ուսանողների, Հայաստանի Հանրապետությունում բանկային գործի մասնագետներ պատրաստող մյուս ուսումնական հաստատությունների, այլև ֆինանսաբանկային ոլորտի մասնագետների համար:

### Հայաստանի Հանրապետության Կենտրոնական բանկի խորհուրդ

Ֆինանսաբանկային քոլեջի դասախոսների կողմից ստեղծված ուսումնական նյութերը համահունչ են ժամանակի պահանջներին և լիովին համապատասխանում են բանկային մասնագետների պատրաստման միջազգային չափանիշներին: Դրանք արդիական են և ներառում են իրավիճակային օրինակներ ֆինանսաբանկային ոլորտի առօրյայից, որոնց ուսումնասիրությունն էլ ավելի է նպաստում մատուցվող նյութի ընկալմանը:

Ֆինանսաբանկային քոլեջի դասախոսությունների տպագրությունն առաջընթաց քայլ է հանրապետության կրթական ոլորտի բարեփոխումների գործընթացում:

Կարծում ենք, դրանք սեղանի գիրք կդառնան և՛ բանկային գործն ուսումնասիրողների և՛ ընթերցողների ավելի լայն շրջանակի համար:

### Հայաստանի բանկերի միություն

### Բարի երթ

## Առաջաբան

Գրախոսվող «Ինքնարժեքի հաշվառում» ուսումնական ձեռնարկը մանրակրկիտ և սպառիչ կերպով ընթերցողին է ներկայացնում կառավարչական հաշվառման հիմնադրույթները և ինքնարժեքի հաշվառման հիմունքները: Նյութը ուսումնասիրում է տնտեսական միավորների ներքին օգտագործման հաշվառման խնդիրները:

Ձեռնարկի առաջին գլխում նկարագրվում են կառավարչական հաշվառման և ինքնարժեքի հաշվառման հասկացությունները, ներկայացվում է կառավարչական հաշվառման դերը ռազմավարական որոշումների ընդունման մեջ:

Նյութի երկրորդ գլխում տրվում են ինքնարժեքի հաշվառման հիմունքները: Բացահայտվում են ինքնարժեքի միավորները և ներկայացվում է ծախսերի դասակարգումը:

Երրորդ գլուխը նվիրված է ինքնարժեքի, ծավալի և շահույթի փոխկապվածության վերլուծությանը: Բնութագրվում են այդ փոխկապվածության տարրերը, ներմուծվում է շահութաբերության շեմի հասկացությունը: Բացի այդ, ուսումնասիրվում է վերջինիս կիրառությունը որոշումների ընդունման գործընթացում:

Նյութի չորրորդ, հինգերորդ և վեցերորդ գլուխներում քննարկվում են ինքնարժեքի հաշվառման մեթոդները և դրանց կիրառությունը տարբեր իրավիճակներում: Տրվում են որոշակի լուծումներ առաջացող խնդիրներին:

Ձեռնարկի եզրափակիչ գլխուխը ներկայացնում է ինքնարժեքի ծրագրավորման և փաստացի մակարդակի համեմատության որոշակի մոտեցումներ, բացահայտում է շեղումների վերլուծության առանձնահատկությունները:

«Ինքնարժեքի հաշվառում» ուսումնական ձեռնարկը մատուցված է մատչելի լեզվով, ներառում է բազմաթիվ օրինակներ:

Գրախոսվող նյութի յուրաքանչյուր գլուխ պարունակում է թեմայի նպատակը, ձեռնարկն ուսումնասիրելուց հետո ընթերցողների կողմից ձեռք բերվելիք ունակությունները և հմտությունները, ինքնաստուգման հարցեր և վարժություններ: Ուսումնական նյութում ներկայացված են հանգուցային բառերի ցուցիչը և առաջարկվող գրականության ցանկը, դյուրինացնելով ձեռնարկի օգտագործումը:

«Ինքնարժեքի հաշվառում» ուսումնական ձեռնարկը նախատեսված է միջին մասնագիտական հաստատությունների և բուհերի ուսանողների և ասպիրանտների, ինչպես նաև գործարար հանրության ներկայացուցիչների համար:

Գարեգին Գևորգյան, տ.գ.թ.

Բանկ և ոչ բանկ ֆինանսական հաստատությունների  
Ուսուցանման և թրեյնինգի ծրագիր

**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

**ԳԼՈՒԽ 1. ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԵՎ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ**..... 6

1.1. Կառավարչական հաշվառում ..... 6

1.2. Ինքնարժեքի հաշվառում ..... 7

1.3. Կապը կառավարչական հաշվառման և ռազմավարական որոշումների կայացման միջև ..... 8

*Ինքնաստուգման հարցեր* ..... 10

**ԳԼՈՒԽ 2. ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄՆ ԿԻՐԱՌՈՒՄԸ** ..... 11

2.1. Ինքնարժեքի միավորները ..... 11

2.2. Ծախսերի դասակարգումը ..... 11

*Ինքնաստուգման հարցեր* ..... 19

**ԳԼՈՒԽ 3. ԻՆՔՆԱՐԺԵՔ-ԾԱՎԱԼ-ՇԱՀՈՒՅԹ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ** ..... 20

3.1. Ինքնարժեք - ծավալ - շահույթ վերլուծության ներածություն ..... 20

3.2. Շահութաբերության շեմ կամ ինքնաձախսածածկման կետ ..... 21

3.3. Շահութաբերության շեմի վերլուծության կիրառումը որոշումների կայացման նպատակով ..... 22

*Ինքնաստուգման հարցեր* ..... 24

**ԳԼՈՒԽ 4. ԱՐՏԱԳՐԱՆՔԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄՆ ՍԵԹՈՂՆԵՐԸ** ..... 25

4.1. Վերադիր ծախսերի ներառում կամ ինքնարժեքի հաշվառում լրիվ ծախսերով ..... 25

4.2. Ինքնարժեքի հաշվառումը սահմանային ծախսերով ..... 28

4.3. Ինքնարժեքի հաշվառում գործառնությունների հիման վրա կամ ABC ..... 31

4.4. Արտադրանքի ինքնարժեքի որոշումն այլընտրանքային ծախսերի հիման վրա ..... 35

*Ինքնաստուգման հարցեր* ..... 36

**ԳԼՈՒԽ 5. ՀԱՏՈՒԿ ՊԱՏՎԵՐԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ** ..... 37

5.1. Պատվերի ինքնարժեքի հաշվառում ..... 37

5.2. Խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառում ..... 37

5.3. Պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառում ..... 38

5.4. Ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվառում ..... 39

*Ինքնաստուգման հարցեր* ..... 40

**ԳԼՈՒԽ 6. ԱՐՏԱԳՐԱՊՐՈՑԵՍԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ** ..... 41

6.1. Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառման էությունը ..... 41

6.2. Արտադրապրոցեսի կորուստների հաշվառում ..... 42

6.3. Անավարտ արտադրություն ..... 43

6.4. Կորուստներն ու անավարտ արտադրանքը միասին ..... 47

6.5. Համատեղ արտադրատեսակներ և ուղեկցող արտադրատեսակներ ..... 48

6.5. Արտադրապրոցեսի և համատեղ արտադրատեսակների ինքնարժեքի հաշվառման համակարգերի քննադատական վերլուծություն ..... 52

*Ինքնաստուգման հարցեր* ..... 53

**ԳԼՈՒԽ 7. ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՆՈՐՄԱՏԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԵՎ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ** ..... 54

7.1. Ինքնարժեքի նորմատիվային հաշվառում ..... 54

7.2. Նորմատիվային ինքնարժեքի համեմատումը փաստացի գործունեության հետ ..... 55

7.3. Ընդհանուր շեղումների վերլուծություն ..... 55

7.4. Գործառնական հաշվետվությունը ..... 58

7.5. Շեղումների պատճառները ..... 58

7.7. Գործառնական շեղումների հետագա վերլուծություն ..... 61

7.8. Գործառնական հաշվետվությունների կազմումը պլանավորման և գործառնական շեղումների կիրառմամբ ..... 64

7.9. Շեղումների պատճառների քննումը ..... 67

7.10. Խառնուրդի բաղադրության շեղումներ ..... 70

*Ինքնաստուգման հարցեր* ..... 76

**ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ** ..... 77

**ՀԱՆԳՈՒՑԱՅԻՆ ԲԱՌԵՐԻ ՑՈՒՑԻՉ** ..... 77

# ԳԼՈՒԽ 1. ԿԱՌԱՎԱՐՉԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ ԵՎ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

*Թեմայի նպատակն է՝* կառավարչական հաշվառման հիմնադրույթների ներկայացումը: Կներկայացվեն կառավարչական հաշվապահի գործառույթները և կառավարչական անձնակազմի տեղեկատվության ապահովման հարցում նրա ունեցած դերը: Կմեկնաբանվի ինքնարժեքի հաշվառման դերը, որպես հաշվառման ավելի լայն բնագավառի՝ կառավարչական հաշվառման բաղկացուցիչ մասի: Կմեկնաբանվի նաև կառավարչական հաշվառման և ռազմավարական որոշումների կայացման միջև եղած կապը:

*Ունակությունների և հմտությունների նկարագրիր:* Թեման ուսումնասիրելուց հետո ունկնդիրները կկարողանան

- պատկերացում կազմել կառավարչական հաշվառման էության, ընդգրկման ոլորտի և կառավարչական տեղեկատվության տրամադրման հարցում ինքնարժեքի ունեցած դերի մասին
- ներկայացնել ֆինանսական հաշվառման, կառավարչական հաշվառման և ինքնարժեքի հաշվառման տարբերությունները
- պատկերացում կազմել կառավարչական հաշվապահի պարտականությունների և գործառույթների վերաբերյալ
- ներկայացնել կառավարչական հաշվառման և ռազմավարական որոշումների կայացման միջև եղած կապը
- բացատրել գործառնական հաշվետվությունների էությունը:

## 1.1. Կառավարչական հաշվառում

Կառավարչական հաշվառումը կազմակերպության գործունեության **պլանավորման, զնահատման և վերահսկման** նպատակով կառավարիչների կողմից օգտագործվող տեղեկատվության **հավաքման, չափման, համակարգման, վերլուծության, պատրաստման, մեկնաբանման և հաղորդման** գործընթաց է:

Կառավարչական հաշվառմամբ զբաղված հաշվապահի դերը ֆինանսական հաշվառում իրականացնող հաշվապահի դերից, ընդհանուր առմամբ, տարբերվում է նրանով, որ ֆինանսական հաշվապահի խնդիրը, հիմնականում, հանգում է արտաքին օգտագործողների, մասնավորապես՝ բաժնետերերի համար բիզնեսի ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ հաշվետվությունների կազմմանը, մինչդեռ կառավարչական հաշվապահը կոչված է բավարարելու կառավարիչների տեղեկատվական ներքին պահանջները: Արժե նշել, որ կառավարչական հաշվապահի գործառույթները սերտորեն կապված են ֆինանսական կառավարչի գործառույթների:

Կառավարչական հաշվապահի պարտականությունների լայն շրջանակը ներառում է տեղեկատվության կազմումն ու ներկայացումը կառավարման բոլոր օղակների կառավարիչներին, ինչը պահանջում է մասնագիտական գիտելիքներ և կարողություններ: Այդ տեղեկատվությունը վերջիններիս կողմից օգտագործվում է հետևյալ նպատակներով.

- պլանավորման
  - որոշումների կայացման
  - մոնիտորինգի և վերահսկողության:
- Պլանավորման գործընթացի օժանդակության նպատակով կառավարչական հաշվապահի կողմից տրամադրված տեղեկատվությունը կարող է առնչվել.
- զնագոյացմանը
  - կապիտալ ներդրումային ծրագրերին
  - ապրանքների ինքնարժեքներին
  - շուկաներին և մրցակցությանը
  - նախկին եկամուտներին և ծախսերին՝ բյուջեների կազմմանն օժանդակելու նպատակով:

Կառավարչական հաշվապահն ինքն ակտիվորեն մասնակցում է բյուջետավորման գործընթացին՝ նախանշելով գործառույթներն ու ժամանակացույցերը և կորդինացնելով առանձին բյուջեներն ընդհանուր բյուջեի հետ:

Իր ամենօրյա գործունեության ընթացքում կառավարչական հաշվապահը կարող է օժանդակել արտադրական պլանների և միջոցների տեղաբաշխմանն առնչվող այլ խնդիրների վերաբերյալ որոշումների կայացմանը՝ ինքնարժեքի վերաբերյալ տեղեկատվությունը վերլուծելով այնպիսի մեթոդների կիրառման միջոցով, ինչպիսիք են առանցքային գործոնների վերլուծությունը, այլընտրանքային ծախսերի մեթոդը և այլն:

Կառավարչական հաշվապահի պարտականություններից է նաև գործունեության արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվությունների կազմումը, որոնցում փաստացի ծախսերն ու եկամուտները համեմատվում են բյուջեով նախատեսվածների հետ և վեր են հանվում նշանակալի շեղումները: Ի լրումն այդ հաշվետվությունների կազմմանը, կառավարչական հաշվապահը խորամուխ է լինում նաև շեղումների պատճառների բացահայտման մեջ և ներկայացնում է առաջարկներ՝ բացասական գործոնների չեզոքացման ուղղությամբ:

Կառավարչական հաշվապահի պարտականությունների մեջ է մտնում նաև գործառնությունների վերահսկումը: Այսպես, կառավարչական հաշվապահը պարտավոր է վերահսկել գործառնությունների՝ սահմանված կարգով թույլատրված լինելը, վճարումների իրականացումը՝ ապրանքների կամ ծառայությունների մատակարարման ապահովման և փոխհամաձայնեցված գնի առկայության պարագայում և այլն: Հաճախ, կառավարչական անձնակազմի մյուս անդամները կառավարչական հաշվապահին դիտում են որպես մի անձի, որը թույլատրում է գործարքների իրականացումը: Իրականում, կառավարչական

հաշվապահը պարզապես պարտավոր է վերահսկել, որպեսզի գործառնություններն իրականացվեն բացառապես համապատասխան թույլտվության առկայության պարագայում:

Վերջապես, կառավարչական հաշվապահն է վերահսկում տեղեկատվական հոսքը կազմակերպության ներսում: Ճիշտ է, հաշվապահական տեղեկատվությունը մասն է կազմակերպության ընդհանուր տեղեկատվական համակարգի, սակայն այն, արդարացիորեն, դիտվում է որպես տեղեկատվական համակարգի միջուկ: Մյուս կառավարիչները կառավարչական հաշվապահից տվյալներ են ստանում զանազան որոշումների կայացման նպատակով: Դրանք կարող են լինել ինչպես նախորդ ժամանակաշրջաններն ընդգրկող փաստացի տվյալներ, այնպես էլ կանխատեսումային տվյալներ: Ամեն դեպքում, քանակական այդ տվյալները ստացվում են կառավարչական հաշվառման համակարգի միջոցով: Կառավարչական հաշվապահն է.

- որոշում, թե ծախսերի և եկամուտների վերաբերյալ ինչ տեղեկատվություն է պետք հավաքել
- սահմանում է հաշվարկների և զննհատումների համար կիրառվող մոտեցումները
- սահմանում է տեղեկատվության ներկայացման ձևը և հաճախականությունը
- ստանում է տեղեկատվությունը:

**1.2. Ինքնարժեքի հաշվառում**

Կառավարչական հաշվապահի համար տվյալների և տեղեկատվության կարևորագույն աղբյուրներից են ինքնարժեքի հաշվետվությունները և ինքնարժեքի հաշվառման հաշիվները: Ինքնարժեքի հաշվառումն, այսպիսով, կարող է դիտվել որպես հաշվառման ավելի լայն բնագավառի՝ կառավարչական հաշվառման բաղկացուցիչ մաս: Այն ենթադրում է սկզբունքների, մեթոդների և հաշվապահական տեխնիկայի մի ամբողջական համախմբի կիրառում՝ նպատակաուղղված ինքնարժեքի վերլուծությանը և, ի թիվս այլոց, ծառայում է կառավարչական հաշվապահի մասնագիտական կարիքներին:

Ինքնարժեքի հաշվառումն իրենից ներկայացնում է **բյուջեների** սահմանում, գործառնությունների, գործընթացների կամ ապրանքների **նորմատիվային** և **փաստացի ծախսերի** որոշում և **շեղումների**, ինչպես նաև գործառնությունների **շահութաբերության** վերլուծություն:

Ֆինանսական հաշվառման և կառավարչական հաշվառման տարբերությունը մեկնաբանելու համար դիտարկենք ֆինանսական հաշվետվության հետևյալ պարզ օրինակը.

XYZ ՁԵՌՆԱՐԿՈՒԹՅՈՒՆ		
Եկամուտների և ծախսերի հաշվետվություն		
	թ.	
	մլն դրամ	մլն դրամ
Իրացում		150,000
Իրացման ինքնարժեք		
Նյութեր	80,000	
Աշխատավարձ	40,000	
Արտադրական ծախսեր	15,000	
	135,000	
Համախառն շահույթ	5,000	15,000
Շուկայավարման ծախսեր	3,000	
Ընդհանուր կառավարչական ծախսեր	1,000	
Ֆինանսավորման ծախսեր	9,000	
<b>Զուտ շահույթը մինչև հարկումը</b>		<b>36,000</b>

Բերված հաշվետվությունը կարող է բավարար լինել տեղեկատվության արտաքին օգտագործողներին՝ ձեռնարկության ֆինանսական գործունեության ընդհանուր պատկերը ներկայացնելու համար, մինչդեռ կառավարիչները կարիք կունենան անհամեմատ ավելի մանրամասնեցված տեղեկատվության՝ պատասխանելու համար այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են՝

- Որո՞նք են հիմնական ապրանքատեսակները և դրանցից որո՞նք են առավել շահութաբեր:
  - Որքանո՞վ են աճել հումքի պաշարները:
  - Որքանո՞վ են աճել աշխատուժի դիմաց վճարվող ծախսերը:
  - Արդյո՞ք աշխատուժի վրա կատարված ծախսերն ավելին են, քան նախատեսվել էր:
- Ինքնարժեքի հաշվապահը պետք է ձգտի ձևավորելու այնպիսի համակարգ, որը հնարավորություն կտա կանոնավոր կերպով և առանց լրացուցիչ ճիգերի պատասխանելու այս (և բազմաթիվ այլ) հարցերի: Ի լրումն, ինքնարժեքի հաշվառման համար նախատեսված հաշիվները պետք է պարունակեն մանրամասն տեղեկատվություն հումքի, անավարտ արտադրանքի և պատրաստի արտադրանքի պաշարների վերաբերյալ և հնարավորություն տան ստանալու ամփոփ հաշիվների մնացորդները:
- Այսպիսով, եթե ամփոփելու լինենք հաշվապահության տարբեր թևերի աշխատանքի նպատակների ուղղվածությունը, ապա պետք է արձանագրենք հետևյալը.
- Ֆինանսական հաշվառումը:
  - Կենտրոնանում է արտաքին օգտագործողներին ֆինանսական տեղեկատվության տրամադրման վրա:

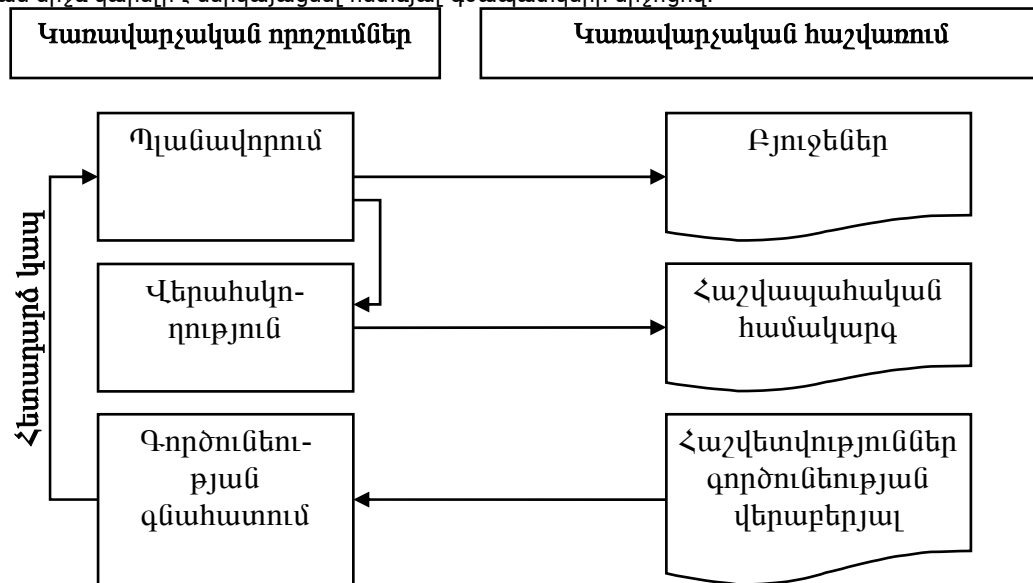
- Գրանցում է գործառնությունները և հաշվետվություններ է կազմում:
- Ֆինանսական հաշվառություններ է կազմում հաշվապահական համընդհանուր սկզբունքների հիման վրա:
  - Կառավարչական հաշվառումը:
- Գրանցում է ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվությունը և կազմում է հաշվետվություններ, որոնք օգնում են կառավարիչներին՝ կայացնելու կազմակերպության նպատակների իրականացման ապահովմանն ուղղված որոշումներ:
  - Ինքնարժեքի հաշվառումը:
- Տրամադրում է տեղեկատվություն ինչպես կառավարչական, այնպես էլ ֆինանսական հաշվառման իրականացման համար:
- Նույնպես գրանցում է ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվություն և կազմում է հաշվետվություններ:

**1.3. Կապը կառավարչական հաշվառման և ռազմավարական որոշումների կայացման միջև**

Օախսերի ռազմավարական կառավարումը ենթադրում է.

- Ռազմավարության մշակում:
- Ռեսուրսների և կարողությունների ստեղծում:
- Ռազմավարության իրագործում:

Իսկ ինչպե՞ս է կառավարչական հաշվառման համակարգն օժանդակում կառավարչական որոշումների կայացմանը: Կապը կառավարչական հաշվառման համակարգի և կառավարչական որոշումների կայացման միջև կարելի է ներկայացնել հետևյալ գծապատկերի միջոցով.



Թեև բերված գծապատկերը, հիմնականում, դժվար չէ հասկանալ, այդուհանդերձ, դրա որոշ տարրեր արժե մեկնաբանել:

Պլանավորումը նշանակում է.

- նպատակների սահմանում
- արդյունքների կանխատեսում
- նպատակների իրագործման ուղիների որոշում:
  - Բյուջեները
- նախանշված գործողությունների պլանի քանակական արտահայտությունն են
- օժանդակում են պլանի կորդինացմանը և իրագործմանը:

Իսկ ի՞նչ են իրենցից ներկայացնում հաշվառությունները գործունեության վերաբերյալ կամ գործառնական հաշվետվությունները: Դրանք հաշվետվություններ են, որոնք համադրում են գործունեության փաստացի արդյունքները բյուջեով նախատեսված գումարների հետ: Այդպիսի հաշվետվության օրինակ է բերված ստորև:



ԱԱԱ ընկերություն, հուլիս			հազ. դրամ
	Բյուջե	Փաստացի	Շեղում
Իրացում	59 000	60 000	1 000 Բ <sup>1</sup>
Իրացման ինքնարժեք	42 000	43 400	1 400 Ա <sup>2</sup>
Աշխատավարձ	6 700	7 000	300 Ա
Կառավարչական ծախսեր	1 300	900	400 Բ
Հաստատուն ծախսեր	5 000	5 000	0
Գործառնական շահույթ	4 000	3 700	300 Ա

Համաձայն սույն հաշվետվության, իրացման փաստացի ինքնարժեքը կազմել է եկամտի 72%-ը՝ պլանավորված 71%-ի փոխարեն.

	Բյուջե	%	Փաստացի	%
Իրացում	59 000	100	60 000	100
Իրացման ինքնարժեք	42 000	71	43 400	72
Համախառն շահույթ	17 000	29	16 600	28

Ջետադարձ կապը ենթադրում է կառավարիչների կողմից գործառնականության արդյունքների գնահատում և ապագայում որոշումների կայացման համար ավելի տեղեկացված, հիմնավոր որոշումների կայացման այլընտրանքային ուղիների շարունակական որոնում:

Կառավարչական հաշվապահի դերը բազմաբնույթ է.

- Հիմնախնդիրների լուծում: Համեմատական վերլուծության իրականացում՝ որոշումների կայացման համար հիմքերի տրամադրման նպատակով: Այս դեպքում այն հարցը, որին հարկ է լինում պատասխանել, հետևյալն է. «Առկա բազմաթիվ այլընտրանքային տարբերակներից ո՞րն է լավագույնը»:
- Գործունեության արդյունքների գրանցում և ամփոփում: Ներառում է տվյալների հավաքագրումը և համարժեք արդյունքների ներկայացումը կառավարչական բոլոր մակարդակներին: Այս դեպքում տրվող հարցն է. «Ինչպե՞ս է կազմակերպությունը գործում»:
- Ուշադրության կենտրոնացում: Ենթադրում է օժանդակություն կառավարիչներին՝ իրենց ուշադրությունը ամենակարևոր խնդիրների վրա սևեռելու: Այս դեպքում պատասխան է տրվում «Ո՞ր հնարավորությունները և հիմնախնդիրները պետք է առաջինն ուշադրության արժանանան» հարցին: Ըստ որում, ուշադրությունը պետք է սևեռվի ոչ միայն այն հնարավորությունների վրա, որոնք ծախսերի կրճատում են ենթադրում, այլ բոլոր այն հնարավորությունների վրա, որոնք արժեքատեղծ բնույթ ունեն:
- Կառավարիչները պետք է կարողանան այնպիսի ռազմավարություն մշակել և իրագործել, որն ապահովի բավարար (սակայն ոչ՝ հարկ եղածից ավել) միջոցների ներդրումը՝ շահութաբեր հաճախորդների ներգրավման և այդպիսիներին որպես հաճախորդներ պահելու նպատակով: Այդ խնդիրը լուծելու նպատակով հարկ է լինում հաշվի առնել հետևյալ հիմնական գործոնները.
  - Ծախսերը: Կազմակերպությունները շարունակական ճնշման տակ են՝ հնարավորինս նվազեցնելու ծախսերը:
  - Որակը: Հաճախորդներն ակնկալում են ավելի բարձր որակ:
  - Ժամանակը: Կազմակերպությունները պարտադրված են անհրաժեշտ գործողությունները ձեռնարկել ավելի արագ և ավելի ճշգրտորեն պահպանել պայմանագրային ժամկետները:
- Նորարարությունը: Նորարարական ապրանքների և ծառայությունների շարունակական առաջարկումը կազմակերպությունների մեծ մասի հաջողության գրավականն է:
  - Ի լրումն ասվածին, մրցակիցների շարունակական առաջընթացն անխուսափելի և հավերժական է դարձնում գործառնականության առավել արդյունավետ եղանակների փնտրտուքը:
  - Այս խնդիրների լուծմանը մեծապես նպաստում են կառավարչական հաշվապահները: Ընդ որում, կառավարչական հաշվառման համակարգի կառուցման համար որպես ուղեցույց պետք է ծառայեն հետևյալ առանցքային սկզբունքները և նկատառումները.
    - Ծախսերի և օգուտների համադրման սկզբունքը: Որոշումների կայացմանն օժանդակելու համար տեղեկատվության հավաքագրման և մշակման ծախսերը չպետք է գերազանցեն այն օգուտները, որ ակնկալվում է ստանալ կառավարչական հաշվառման համակարգի տրամադրած տեղեկատվության շնորհիվ ավելի բարելավված որոշումների կայացման արդյունքում:
    - Մարդկանց վարվելաձևի հետ կապված նկատառումները: Կառավարչական հաշվառման համակարգը ոչ միայն պետք է օժանդակի կառավարիչներին՝ կայացնելու ավելի խելամիտ տնտեսական որոշումներ, այլ նաև պետք է օգնի նպատակահարմար կառավարիչներին և մնացած ողջ անձնակազմին դեպի կազմակերպության նպատակների իրագործումը:
    - Վերջապես պետք է նկատի ունենալ, որ ինքնարժեքի՝ արտաքին հաշվետվությունների կազմման համար կիրառվող հիմնադրույթը կարող է մաս անհամարժեք լինել ներքին հաշվետվությունների կազմման տեսանկյունից: Այս մասին ավելի մանրամասն կխոսվի մեր հետագա շարադրանքում:

<sup>1</sup> Բարենպաստ  
<sup>2</sup> Անբարենպաստ

**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Ներկայացրեք կառավարչական հաշվառման և ինքնարժեքի հաշվառման կապը:
2. Բերեք ինքնարժեքի միավորների օրինակներ ինչպես արդյունաբերության, այնպես էլ սպասարկման ոլորտի օրինակով:
3. Նկարագրեք կառավարչական հաշվապահի գործառույթները:
4. Ի՞նչ է իրենից ներկայացնում ինքնարժեքի հաշվառումը: Ի՞նչ կապ կա ինքնարժեքի հաշվառման և կառավարչական հաշվառման միջև:
5. Մեկնաբանեք ֆինանսական հաշվառման և կառավարչական հաշվառման տարբերությունը: Բերեք օրինակներ:
6. Ինչպե՞ս է կառավարչական հաշվառման համակարգն օժանդակում կառավարչական որոշումների կայացմանը:
7. Ի՞նչ են իրենցից ներկայացնում հաշվետվությունները գործունեության վերաբերյալ կամ գործառնական հաշվետվությունները:

## ԳԼՈՒԽ 2. ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐԸ

**Թեմայի նպատակն է՝** ինքնարժեքի հաշվառման հիմնադրույթների ներկայացումը: Նախ, կբացատրվի գործարար որոշումների կայացման տեսանկյունից ինքնարժեքի իմացության կարևորությունը, այնուհետև կներկայացվի ինքնարժեքի միավորի իմացության անհրաժեշտությունը և կբերվեն տնտեսության տարբեր ճյուղերում զբաղված ձեռնարկություններում կիրառվող ինքնարժեքի միավորի օրինակներ: Այնուհետև անդրադարձ կարվի ծախսերի դասակարգմանն ըստ տարբեր գործոնների: Վերջում կներկայացվեն արտադրական, առևտրի և սպառման ոլորտի ձեռնարկությունների ծախսերի կառուցվածքի առանձնահատկությունները:

**Ունակությունների և հմտությունների նկարագիրը:** Թեման ավարտելուց հետո ունկնդիրները կկարողանան

- նկարագրել ինքնարժեքի դերը բիզնեսի պլանավորման, մոնիտորինգի և վերահսկման տեսանկյունից
- բերել տնտեսության տարբեր ճյուղերում զբաղված ձեռնարկություններում կիրառվող ինքնարժեքի միավորի օրինակներ
- պատկերացում կազմել ուղղակի և անուղղակի ծախսերի վերաբերյալ, բերել օրինակներ
- բացատրել ծախսերի հաշվեգրման և ծախսերի վերագրման էությունը, բերել օրինակներ
- պատկերացում կազմել սովորական և արտասովոր ծախսերի վերաբերյալ, բերել օրինակներ
- բացատրել, թե ինչ է նկատի առնվում սովորական ծախս և արտասովոր ծախս ասելով
- մեկնաբանել հաստատուն, փոփոխուն, կիսափոփոխուն և աստիճանային ծախսերի էությունը
- մեկնաբանել արտադրական, առևտրի և սպառման ոլորտի ձեռնարկությունների ծախսերի կառուցվածքի տարբերությունները

### 2.1. Ինքնարժեքի միավորները

**Ինքնարժեքի միավորը** ապրանքի կամ ծառայության այն միավորն է, որի հաշվով ծախսերը հաշվարկվում են: Ինքնարժեքի հաշվառման համակարգի տրամադրած տեղեկատվության հիմնական մասը կազմում է ապրանքների կամ բիզնեսի այլ արդյունքների ինքնարժեքների վերաբերյալ տեղեկատվությունը:

Միավորի ինքնարժեքի իմացությունը կարևոր է **զնի սահմանման, ապրանքանու կազմի որոշման, պաշարների գնահատման, ինչպես նաև բյուջետավորման** տեսանկյուններից: Միավորի ինքնարժեքի իմացությունը կարող է նպաստել բիզնեսի, ինչպես հիմնական, այնպես էլ օժանդակ գործունեության վերահսկմանը:

Ստորև բերված են ինքնարժեքի միավորի որոշ օրինակներ:

Ծյուղը կամ գործունեության տեսակը	Ինքնարժեքի միավորը
<b>Արդյունաբերություն</b>	
Գարեջրագործություն	Բարել/դեկալիտր
Աղյուսագործություն	1,000 աղյուս
Ածխարդյունահանում	Տոննա
Թղթի արտադրություն	Ռուլոն
Ավազ և քար	Խորանարդ մետր
<b>Ծառայություններ</b>	
Հիվանդանոցներ	՝ Սահճակալ/օր 2զբաղված սահճակալ/օր
<b>Մասնագիտական հաշվապահներ</b>	Վճարվելիք մարդ/ժամ
<b>Առանձին սորաբաժանումներ</b>	
Կադրերի բաժին	Աշխատողներ
Նյութերի պահեստավորում և պահպանություն	Ստվիկոված/ստացված միավորներ Տեղափոխված/ստացված նյութերի քանակ

### 2.2. Ծախսերի դասակարգումը

**Ծախսը** ռեսուրսների օգտագործումն է՝ որոշակի նպատակի իրագործման համար: **Փաստացի ծախսը** (կամ պատմական ծախսը), ի տարբերություն **բյուջետավորված** կամ պլանային ծախսի, դա այն ծախսն է, որ փաստորեն կատարվել է: **Ծախսային օբյեկտը** այն օբյեկտն է, որի վրա կատարվող ծախսերը ցանկանում ենք չափել: Դա կարող է լինել որևէ ապրանք կամ ծառայություն, ապրանքների կամ ծառայությունների խումբ և այլն:

Ծախսերը կարող են դասակարգվել ըստ տարբեր գործոնների: Ծախսերի դասակարգումը դա մանատիպ տարրերի տրամաբանական խմբավորումն է՝ ինքնարժեքի վերաբերյալ իմաստալի հաշվետվություններ կազմելու նպատակով:

Ծախսերի դասակարգման սկզբունքի ընտրությունը կախված է ինչպես այդ դասակարգման նպատակից, այնպես էլ կազմակերպության բնույթից: Ստորև ներկայացված են ծախսերի դասակարգման մի շարք մոտեցումներ:

Նախ և առաջ, ծախսերը կարելի է դասակարգել ըստ ինքնարժեքի **տարրերի**.

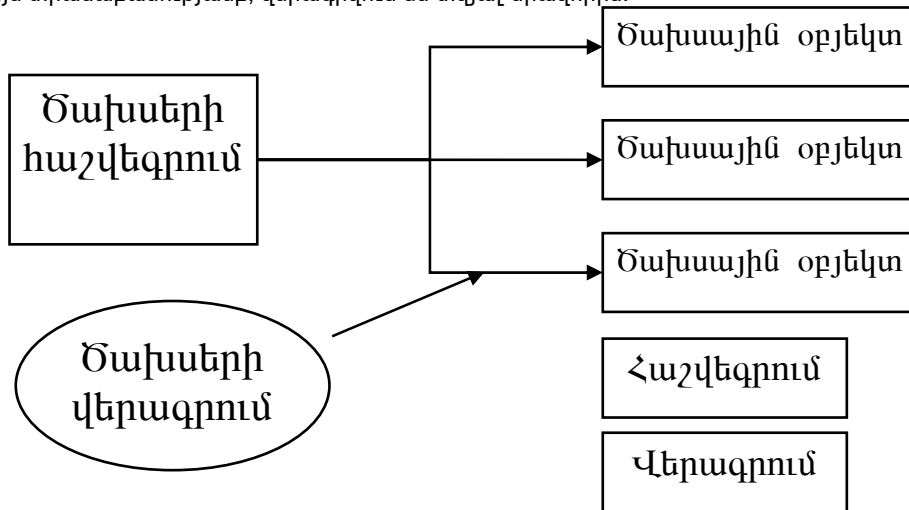
- նյութեր
- աշխատավարձ
- այլ ծախսեր:

Այնուհետև, յուրաքանչյուր տարրի բաղկացուցիչները կարելի է դասակարգել ըստ ծախսումների բնույթի. հումք, կոմպլեկտավորող նյութեր, ռոճիկ, աշխատավարձ, վարձավճար, տոկոսավճար, ամորտիզացիոն ծախսեր և այլն:

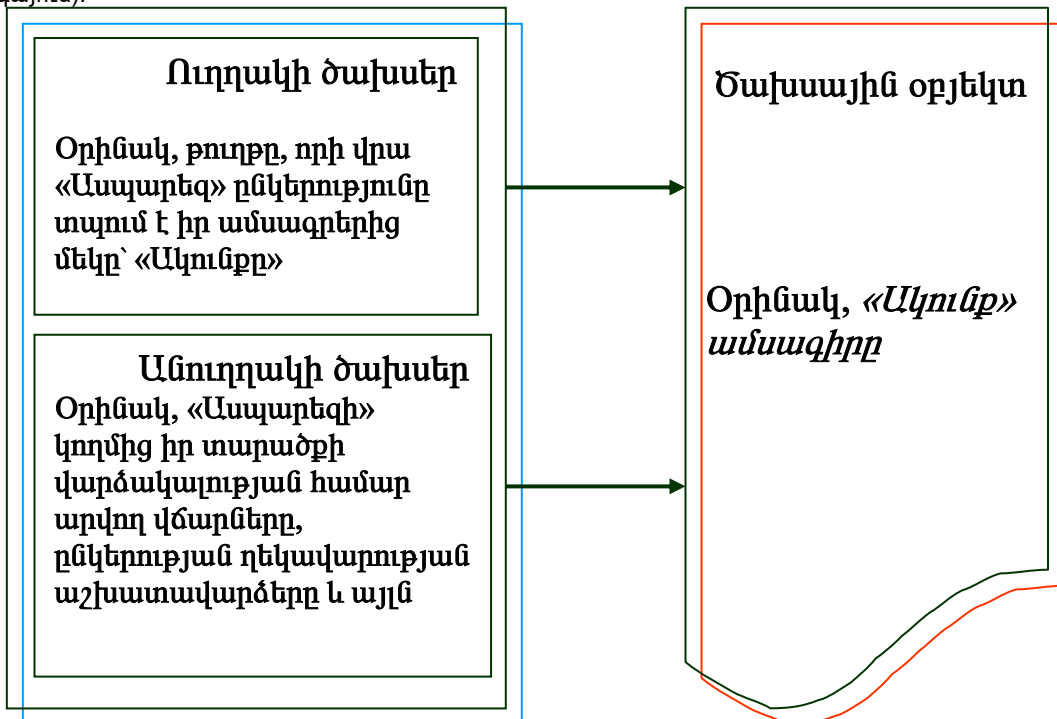
Ծախսերը կարելի է դասակարգել նաև ըստ դրանց ուղղակի կամ անուղղակի բնույթի: **Ուղղակի ծախսերն** այն ծախսերն են, որոնք արվում են ինքնարժեքի առանձին միավորի համար և կարող են հեշտորեն վերագրվել դրան: Ուղղակի նյութածախսի, ուղղակի աշխատավարձի և ուղղակի այլ ծախսերի համրագումարը հայտնի է որպես **հիմնական ծախս**:

**Անուղղակի ծախսերն** այն ծախսերն են, որոնք չեն կարող վերագրվել արտադրանքի առանձին միավորի: Անուղղակի նյութածախսը, անուղղակի աշխատավարձը և անուղղակի այլ ծախսերը միասին ներկայացնում են **վերադիր ծախսերը**:

Միավորի լրիվ ինքնարժեքը բաղկացած է այդ միավորի գծով ուղղակի ծախսերից, որոնք ուղղակիորեն հաշվեգրվում են տվյալ միավորի վրա և այդ միավորի գծով անուղղակի ծախսերից, որոնք, այս կամ այն տրամաբանությամբ, վերագրվում են տվյալ միավորին.



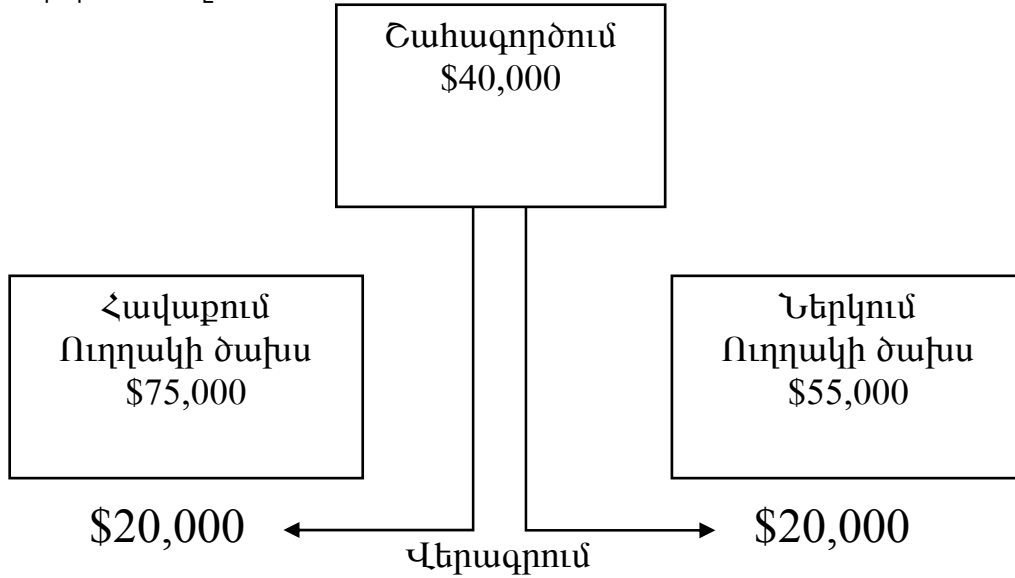
Միավորի լրիվ ինքնարժեքն արտացոլելու համար անուղղակի ծախսերը տարածվում են ծախսային կենտրոնների և ապա՝ միավորների վրա (վերադիր ծախսերի բաշխման թեման մեր կողմից կքննարկվի հետագայում):



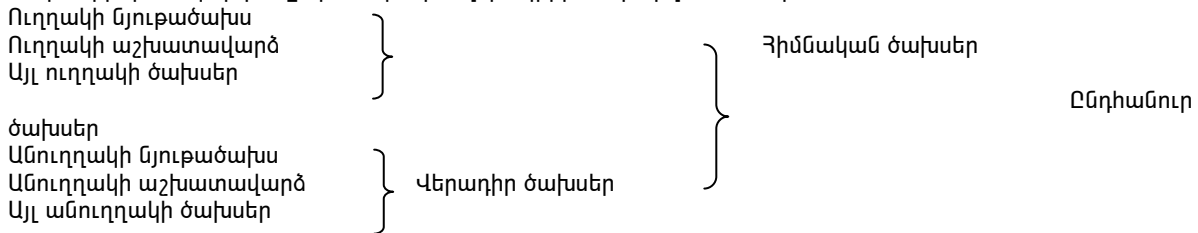
Ուղղակի և անուղղակի ծախսերի բացատրությունը դիտարկենք հետևյալ օրինակի միջոցով: Ենթադրենք, ձեռնարկությունն իր տարբեր ստորաբաժանումներում կատարել է հետևյալ ուղղակի ծախսերը.

Ուղղակի ծախսեր.	\$
Սարքավորումների շահագործման և պահպանության արտադրամաս	40 000
Հավաքման արտադրամաս	75 000
Ներկման արտադրամաս	55 000

Ենթադրենք նաև, որ սարքավորումների շահագործման և պահպանության արտադրամասի ծախսերը հավասարաչափ բաշխվում են մյուս երկու արտադրամասերի միջև: Որքա՞ն է բաշխվում յուրաքանչյուր ստորաբաժանմանը:



Ծախսերի դասակարգումը հիմնականի և վերադիրի ամփոփված է ստորև.



Ծախսերը դասակարգվում են նաև ըստ **ֆունկցիոնալ** բնույթի: Քանի որ հիմնական ծախսերն անմիջականորեն վերագրվում են արտադրությանը, դրանք այլ դասակարգում չեն պահանջում: Վերադիր ծախսերը, սովորաբար, դասակարգվում են ըստ հիմնական գործառույթի.

- արտադրական
- կառավարչական
- իրացումային
- մատակարարման
- հետազոտական:

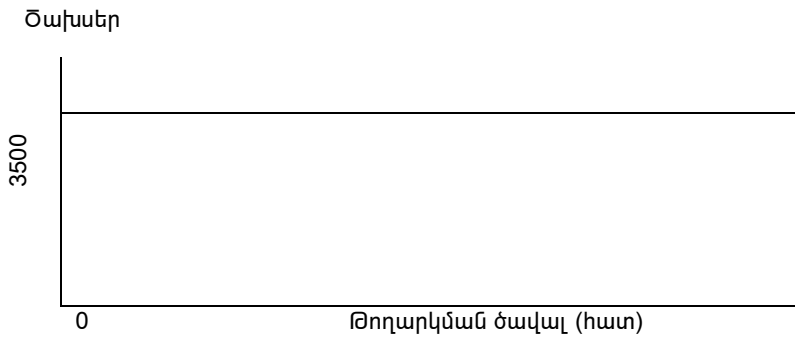
Ծախսերի մեկ այլ դասակարգում է դրանց ստորաբաժանումը **սովորական** և **արտասովոր** ծախսերի: Կառավարչական հաշվետվությունների կարևորագույն նպատակներից է բիզնեսի այն բնագավառների հայտնաբերումը, որոնք պահանջում են կառավարիչների հատուկ ուշադրությունը և հավանական գործողությունները: Ծախսերի դասակարգումը սովորականի և արտասովորի պարզապես նշանակում է, որ ծախսերի մի մասն ակնկալվում էր, մինչդեռ մեկ այլ մասը կամ չէր ակնկալվում ընդհանրապես, կամ էլ չէր նախատեսված, որ դրանք կունենային այն մեծությունը, որ ունեցել են: Սովորական ծախսերն այն ծախսերն են, որոնք նախատեսվել էին: Արտասովոր են անսովոր, անսպասելի ծախսերը, ուստի դրանք պահանջում են կառավարիչների հատուկ ուշադրությունը:

Եթե ծախսերի դասակարգումը սովորական և արտասովոր ծախսերի, նպատակ ունի կառավարիչների ուշադրությունը ոչ նորմալ ծախսերի վրա հրավիրելու, ապա ծախսերի դասակարգումը **վերահսկելի** և **անվերահսկելի** ծախսերի նպատակ ունի կառավարիչներին կոչել գործողությունների: Այն, թե ինչպես կդասակարգվեն ծախսերը, որպես վերահսկելի, թե՞ անվերահսկելի ծախսեր, կախված է այն բանից, թե ում է հասցեագրված տվյալ հաշվետվությունը: Այսօրինակ դասակարգումն ընդգծում է, թե ծախսերից որոնք կարող են ներառվել տվյալ կառավարչի կողմից:

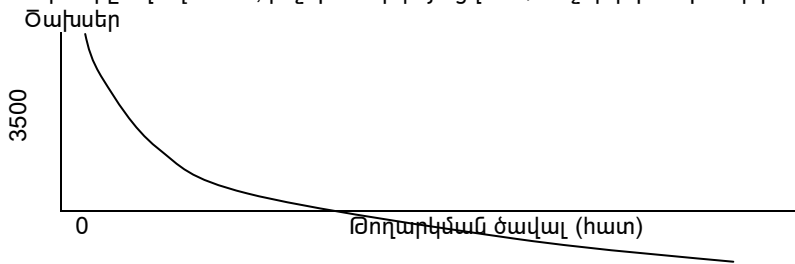
Որոշումների կայացման համար կառավարիչները կարիք ունեն այնպիսի տեղեկատվության, որը նրանց հնարավորություն կտա ճիշտ ընտրություն կատարել այլընտրանքային տարբերակների միջև: Այս նպատակով, ինչպես նաև ժամանակի խնայողության նկատառումով, հաշվի են առնվում միայն այն ծախսերը, որոնց մեծությունը կախված է տվյալ որոշման իրագործումից կամ չիրագործումից: Այդ ծախսերը կոչվում են **առնչվող կամ էական** ծախսեր և ներառում են այլընտրանքային ծախսերը: Որոշումների կայացման

տեսակետից էական համարվելու համար ծախսը պետք է լինի ապագա և լրացուցիչ (այն կրելը կամ չկրելը պետք է կախված լինի տվյալ որոշումից):

Դասակարգման մյուս տեսակը, որը խիստ էական է որոշումների կայացման տեսանկյունից, ծախսերի դասակարգումն է ըստ դրանց «պահվածքի» հաստատուն, փոփոխուն, կիսափոփոխուն և աստիճանային ծախսերի: **Հաստատուն ծախսերը**, արտադրության ծավալների փոփոխման պարագայում, մնում են անփոփոխ: Այդպիսի ծախսի օրինակ է վարձավճարը, որը չի փոխվում անկախ այն բանից, գործարանը կաշխատի լրիվ կարողությամբ, թե կարողության մեկ երրորդով: Հաստատուն ծախսերը կարելի է ներկայացնել հետևյալ գծապատկերի միջոցով.

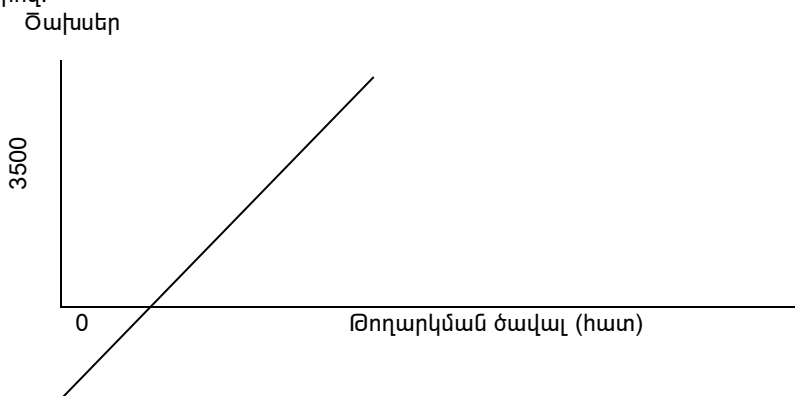


Այդուհանդերձ, արտադրության ծավալի աճին զուգընթաց, մեկ միավորին բաժին ընկնող հաստատուն ծախսերը նվազում են, ինչպես ներկայացված է հաջորդ գծապատկերում.



Այսպես, եթե 1 միավոր արտադրանքի հաշվով հաստատուն ծախսերը կազմել են 3500 միավոր, ապա 2 միավոր արտադրելու դեպքում մեկ միավորի գծով հաստատուն ծախսերը կկազմեն 1750 միավոր և այդպես շարունակ:

**Փոփոխուն ծախսերը** ուղիղ համեմատականորեն փոփոխվում են արտադրության ծավալին զուգընթաց: Այդպիսի ծախսեր են, օրինակ, ուղղակի նյութական ծախսերը: Այսպես, եթե մեկ միավորի արտադրության վրա ծախսվում է 10 միավոր, ապա երկու միավորի արտադրության համար կպահանջվի ծախսել 20 միավոր և այդպես շարունակ: Փոփոխուն ծախսերի «պահվածքը» կարելի է ներկայացնել հետևյալ գծապատկերով.



Իրականում, սակայն, կապը փոփոխուն ծախսերի և արտադրության ծավալի միջև ուղիղ գծային չէ: Այսպես, արտադրության ծավալների աճի շնորհիվ ի հայտ է գալիս նաև ծավալների հաշվին տնտեսման հնարավորություն, քանի որ մեծանում են գնումների ծավալները և, խոշորածավալ գնումների շնորհիվ, հնարավորություն է առաջանում նվազեցնել գնման գները: Բացի դա, երկարաժամկետ հեռանկարում, սկսում է գործել նաև «ուսման կորի» ազդեցությունը, ինչը նշանակում է, որ արտադրությունը, ժամանակի ընթացքում, դառնում է ավելի արդյունավետ, քանի որ գտնվում են տնտեսելու բազմաթիվ այլ հնարավորություններ: Այդուհանդերձ, ինչպես ուսուցողական նպատակներով, այնպես էլ գործնականում, ավելի հարմար է ենթադրել ուղիղ գծային կապի առկայություն:

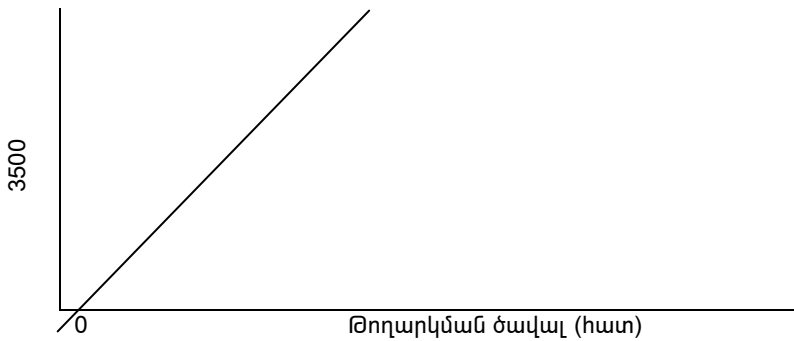
Փոփոխություն ծախսերը փոփոխվում են՝ արտադրության ծավալին զուգընթաց, մինչդեռ մեկ միավորի հաշվով դրանք մնում են անփոփոխ:

Ծախսեր



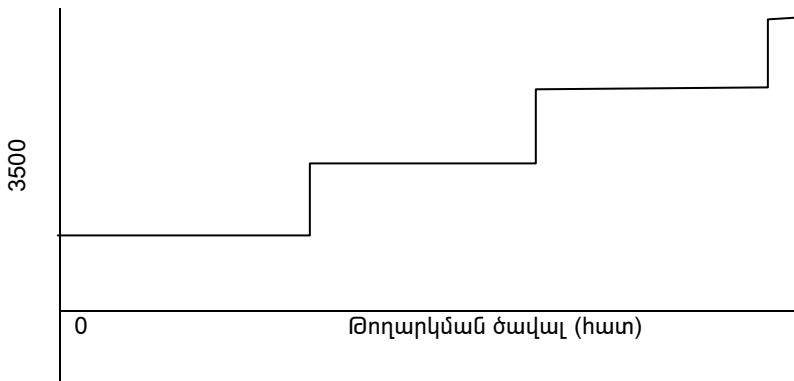
**Կիսափոփոխություն ծախսերը** պարունակում են ինչպես հաստատուն, այնպես էլ փոփոխուն մաս: Այդպիսի ծախսերի շատ լավ օրինակ է աշխատանքի վարձատրության այնպիսի համակարգը, երբ աշխատողները ստանում են ամսական հաստատուն ռոճիկ և լրացուցիչ վճար՝ գործունեության այս կամ այն ցուցանիշի հետ կապված: Մեկ այլ օրինակ է հեռախոսավարձը. ծախսի մի մասը՝ բաժանորդային վճարը, հաստատուն է, իսկ մյուս մասը՝ ռոպեավճարը՝ փոփոխուն: Հաջորդ գծապատկերը ներկայացնում է այդ ծախսերի «պահվածքը»:

Ծախսեր



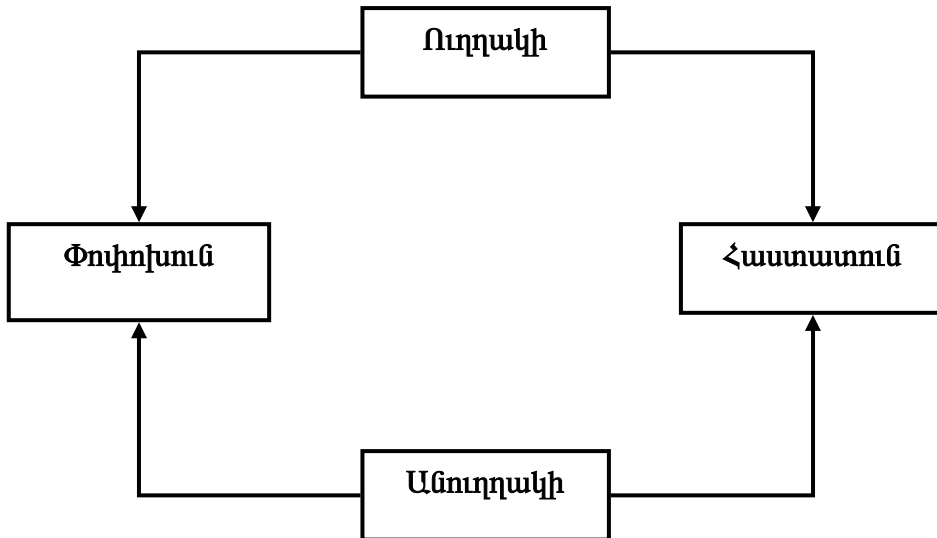
**Աստիճանային ծախսերը** հաստատուն են մինչև արտադրության որոշակի մակարդակը, որից հետո աստիճանային թռիչք են ապրում և մնում են հաստատուն՝ մինչև հաջորդ մակարդակ: Այդ ծախսերի «պահվածքն» է ներկայացնում հաջորդ գծապատկերը:

Ծախսեր



Աստիճանային ծախսերի օրինակ են արտադրական ծախսերը արտադրակարողությունների այս կամ այն մակարդակի դեպքում: Օրինակ, արտադրանքի մինչև որոշակի քանակի արտադրությունը կարող է պահանջել մեկ կառավարչի և որակի երկու հսկիչի առկայություն, իսկ այդ քանակից ավելի մինչև հաջորդ որոշակի քանակ այդ պահանջարկը կարող է կրկնապատկվել:

Հաստատուն և փոփոխուն ծախսերի հարաբերությունը ուղղակի և անուղղակի ծախսերի հետ կարելի է ներկայացնել հետևյալ գծապատկերի միջոցով:



Սա նշանակում է, որ ինչպես ուղղակի, այնպես էլ անուղղակի ծախսերն ունեն թե հաստատում և թե փոփոխում տարրեր:

**Ծախսային կրիչը** գործառնությունների մակարդակը կամ ծավալն է, որի փոփոխությունը առաջ է բերում (փոփոխում) ծախսերի համամասնական փոփոխություն:

Ծախսերի դասակարգումն ավելի հասկանալի դարձնելու համար դիտարկենք հետևյալ օրինակը:

Հեծանիվ արտադրող ընկերությունը հեծանիվի կմախքը գնում է 52 դոլարով:

1. Որքա՞ն կկազմի կմախքների գծով ծախսը, եթե արտադրվել է 1000 հեծանիվ:  
 $1000 \times \$52 = \$ 52000$

8. Որքա՞ն կկազմի կմախքների գծով ծախսը, եթե արտադրվել է 3500 հեծանիվ:  
 $3500 \times \$52 = \$ 182000$

Ընկերությունն իր գործարանը, որն օգտագործվում է հեծանիվների արտադրության համար, վարձակալում է տարեկան 94500 դոլարով:

Սա հաստատում ծախսի օրինակ է:

1. Որքա՞ն է կազմում վարձավճարը (հաստատում ծախսը) մեկ հեծանիվի գծով, եթե արտադրվել է 1000 հեծանիվ:  
 $\$94500 : 1000 = \$94.50$

9. Որքա՞ն է կազմում վարձավճարը (հաստատում ծախսը) մեկ հեծանիվի գծով, եթե արտադրվել է 3500 հեծանիվ:  
 $\$94500 : 3500 = \$27$

Արձանագրենք, որ արտադրված հեծանիվների քանակը հեծանիվի կմախքների գծով ծախսի ծախսային կրիչն է:

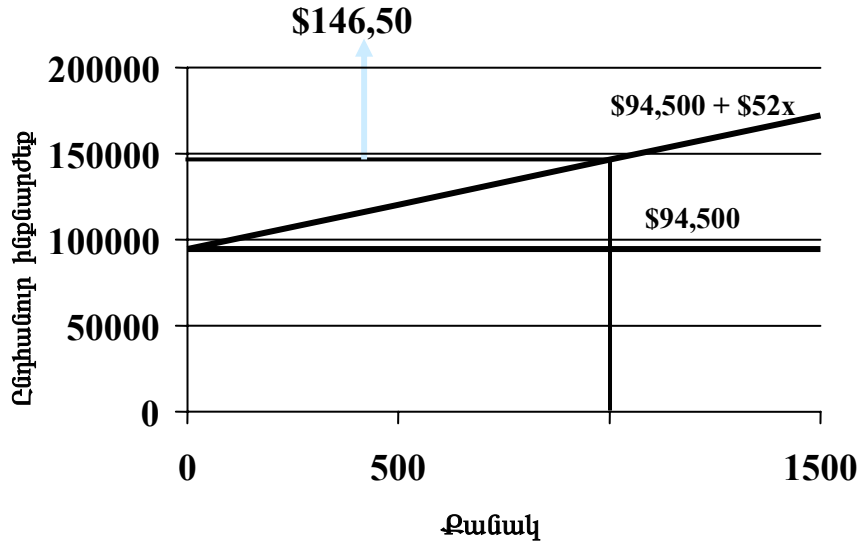
10. Որքա՞ն է կազմում մեկ հեծանիվի ինքնարժեքը (ենթադրենք, որ վարձավճարից և կմախքների ձեռքբերումից բացի այլ ծախս չի արվում), եթե ընկերությունն արտադրել է 1000 հեծանիվ:

Ընդհանուր հաստատում ծախս  $\$94500 +$  Ընդհանուր փոփոխում ծախս  $\$52000 = \$146500$

$\$146500 : 1000 = \$ 146.50$

Գրաֆիկորեն, ընդհանուր ծախսի և միավորի ինքնարժեքի փոխհարաբերությունը կարելի է արտահայտել հետևյալ կերպ.





Պետք է նկատի ունենալ, որ, ինչպես տեսանք, միավորի լրիվ ինքնարժեքն ուղղակիորեն կապված է արտադրանքի քանակի հետ: Ուստի պետք է զգույշ լինել, հաշվարկների իրականացման ժամանակ, որպեսզի սխալ գործարար որոշումներ չկայացվեն:

Այսպես, ենթադրենք, ընկերության ղեկավարությունն իր հաշվարկներն իրականացնում է՝ ելնելով մեկ միավոր հեծանիվի \$146.50 ինքնարժեքից:

1. Որքա՞ն ծախս պետք է նախատեսվի բյուջեով, եթե պլանավորվում է արտադրել 600 հեծանիվ:  $600 \times \$146.50 = \$ 87900$
2. Իսկ որքա՞ն ծախս պետք է նախատեսվի բյուջեով, եթե պլանավորվում է արտադրել 3500 հեծանիվ:  $3500 \times \$146.50 = \$512750$

Առաջին դեպքում (և 1000 միավորից պակաս ցանկացած քանակի արտադրության պարագայում), եթե միավորի ինքնարժեքը համարվել է \$146.50, ապա ընդհանուր ծախսերը թերագնահատված կլինեն.

Ընդամենը հաստատուն ծախս	\$94500
Ընդամենը փոփոխուն ծախս (\$52 x 600)	31200
Ընդամենը	\$125700
Միավորի փաստացի ինքնարժեք՝ $\$125700 : 600 = \$209.50$	

Երկրորդ դեպքում դրանք գերագնահատված կլինեն.

Ընդամենը հաստատուն ծախս	\$94 500
Ընդամենը փոփոխուն ծախս (\$52 x 3500)	182000
Ընդամենը	\$276500
Միավորի փաստացի ինքնարժեք՝ $\$276 500 : 3500 = \$79.00$	

Պետք է նկատի ունենալ, որ արտադրական ձեռնարկությունների, առևտրական ձեռնարկությունների և սպառման ոլորտի ձեռնարկությունների գործելակարգը տարբեր է, ուստի և որոշակի տարբերություններ կան դրանցում ինքնարժեքի հաշվառման հարցում: Արտադրական ձեռնարկությունները գնում են նյութեր և կոմպլեկտավորող կառուցվածքներ և դրանք փոխարկում են պատրաստի արտադրանքի: Առևտրական ձեռնարկությունները գնում և ապա վաճառում են նյութական ապրանքներ՝ առանց փոխելու դրանց հիմնական նկարագիրը: Սպառման ոլորտի ձեռնարկությունները ծառայություններ կամ ոչ նյութական ապրանքներ են մատուցում իրենց հաճախորդներին: Արտադրական ձեռնարկությունների պաշարները բաղկացած են հետևյալ խմբերից.

- Ուղղակի նյութական պաշարներ:
  - Պաշարներ անավարտ արտադրանքի տեսքով կամ անավարտ արտադրանք:
  - Պաշարներ պատրաստի արտադրանքի տեսքով կամ պատրաստի արտադրանք:
- Առևտրական ձեռնարկություններն ունեն պաշարների միայն մեկ տեսակ. ապրանքներ՝ իրենց սկզբնական վիճակով: Սպառման ոլորտի ձեռնարկությունները վաճառքի համար նախատեսված նյութերի պաշարներ չունեն:
- Այս առանձնահատկություններով պայմանավորված՝ որոշակի առանձնահատկություններ կան ձեռնարկությունների նշված տեսակների ծախսերի կառուցվածքում: Այսպես, աշխատանքային ծախսումներն ամենանշանակալի ծախսային տարրն են սպառման ոլորտի ձեռնարկությունների համար:
- Արտադրական ձեռնարկությունների ծախսերը դասակարգվում են հետևյալ կերպ.
- Ուղղակի նյութածախս
  - Ուղղակի արտադրական աշխատավարձ

- Անուղղակի արտադրական ծախսեր:

Թե արտադրական և թե առևտրական ձեռնարկություններում պաշարները, վաճառքից հետո, եկամուտների և ծախսերի վերաբերյալ հաշվետվությունում գրանցվում են որպես **իրացման ինքնարժեք**: Այդ հաշվետվությունում գրանցվող մյուս բոլոր ծախսերը հանդիսանում են պարբերաշրջանի (պերիոդիկ) ծախսեր: Ի տարբերություն իրացման ինքնարժեքի, պերիոդիկ ծախսերը ծախս են ճանաչվում այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք կատարվել են:

**Օրինակ.** Հեծանիվներ արտադրող ընկերությունը, ժամանակաշրջանի սկզբում, ունեցել է \$50,000 գումարի ուղղակի նյութական պաշարներ: Ժամանակաշրջանի ընթացքում գնվել են \$180,000 գումարի պաշարներ, իսկ պաշարների վերջնամնացորդը կազմել է \$ 30,000: Որքա՞ն է կազմել ուղղակի նյութածախսը:

$$\$50,000 + \$180,000 - \$30,000 = \$200,000$$

Ուղղակի աշխատավարձը կազմել է \$105,500: Անուղղակի արտադրական ծախսերը կազմել են \$194,500: Որքա՞ն են կազմել ընդհանուր արտադրական ծախսերը:

Ուղղակի նյութածախս	\$200,000
Ուղղակի աշխատավարձ	105,500
Անուղղակի արտադրական ծախսեր	<u>194,500</u>
Ընդամենը արտադրական ծախսեր	\$500,000

Ենթադրենք, անավարտ արտադրանքի մնացորդը, ժամանակաշրջանի սկզբում, կազմել է \$30,000, իսկ ժամանակաշրջանի վերջում՝ \$35,000: Որքա՞ն է կազմում արտադրված արտադրանքի ինքնարժեքը:

Անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդ	\$ 30,000
Ընդամենը արտադրական ծախսեր	500,000
Անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդ	<u>35,000</u>
Արտադրված արտադրանքի ինքնարժեք	\$495,000

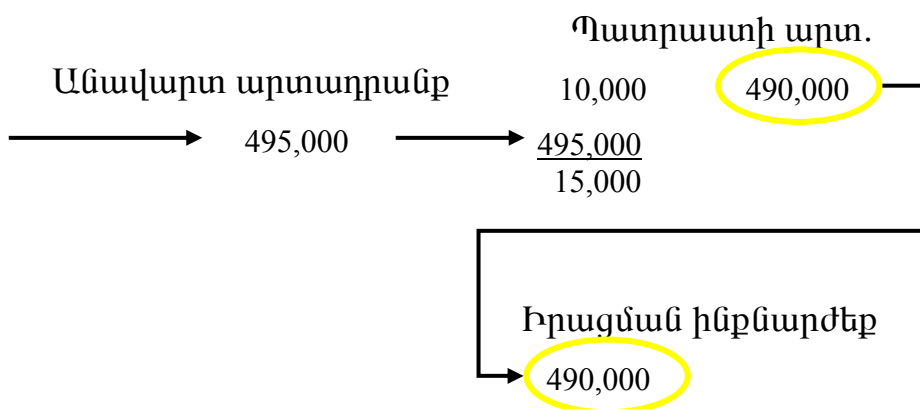
Ենթադրենք, պատրաստի արտադրանքի մնացորդը, ժամանակաշրջանի սկզբում, կազմել է \$10,000, իսկ ժամանակաշրջանի վերջում՝ \$15,000: Որքա՞ն է կազմում վաճառված արտադրանքի ինքնարժեքը:

Պատրաստի արտադրանքի սկզբնական մնացորդ	\$ 10,000
Արտադրված արտադրանքի ինքնարժեք	495,000
Պատրաստի արտադրանքի վերջնական մնացորդ	<u>15,000</u>
Իրացված արտադրանքի ինքնարժեք	\$490,000

Հաշիվների վրա շարժը կունենա հետևյալ պատկերը.

### Անավարտ արտադրանք

Սկզբնական մնացորդ	30,000	495,000	→
Ուղղակի նյութածախս	200,000		
Ուղղակի աշխատավարձ	105,500		
Անուղղակի արտ. ծախսեր	<u>194,500</u>		
Վերջնական մնացորդ	35,000		



**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Ի՞նչ է ինքնարժեքի միավորը: Բերեք ինքնարժեքի միավորի օրինակներ:
2. Ի՞նչ է ծախսային օբյեկտը:
3. Ի՞նչ նպատակ ունի ծախսերի դասակարգումը:
4. Ծախսերը կարելի է դասակարգել ըստ դրանց ուղղակի կամ անուղղակի բնույթի: Ի՞նչ է նկատի առնվում ուղղակի և անուղղակի ծախս ասելով: Բերեք այդպիսի ծախսերի օրինակներ:
5. Ինչու՞ են ծախսերը, ուղղակիորեն հաշվեգրելու փոխարեն, վերագրվում այս կամ այն ծախսային օբյեկտին:
6. Ի՞նչ է նշանակում «սովորական ծախս» արտահայտությունը:
7. Հաստատուն ծախսերը փոփոխուն բնույթ ունեն, երբ դիտարկվում են մեկ միավոր արտադրանքի կտրվածքով, իսկ փոփոխուն ծախսերը, այդ նույն տեսանկյունից, ունեն հաստատուն բնույթ: Մեկնաբանեք այս պնդումը:
8. Որո՞նք են այն պատճառները, որ, իրականում, կապը փոփոխուն ծախսերի և արտադրության ծավալի միջև ուղիղ գծային չէ:
9. Բերեք կիսափոփոխուն և աստիճանային ծախսերի օրինակներ: Ի՞նչ տարբերություն կա դրանց միջև
10. Ինչպե՞ս են իրար առնչվում, մի կողմից, ուղղակի և անուղղակի, մյուս կողմից՝ փոփոխուն և հաստատուն ծախսերը:
11. Ի՞նչ է ծախսային կրիչը:
12. Ներկայացրեք արտադրական ձեռնարկությունների, առևտրական ձեռնարկությունների և սպառման ոլորտի ձեռնարկությունների պաշարների առանձնահատկությունները:

### ԳԼՈՒԽ 3. ԻՆՔՆԱՐԺԵՔ-ԾԱՎԱԼ-ՇԱՀՈՒՅԹ ՎԵՐԼՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

**Թեմայի նպատակն է՝** ինքնարժեք - ծավալ - շահույթ վերլուծության ներկայացումը, որպես կառավարչական որոշումների կայացման արդյունավետ գործիքի: Կներկայացվի «հատկացման» գաղափարը և սահմանային շահույթի տեսությունը, ինչպես նաև կբացատրվի շահութաբերության շեմի վերլուծության, որպես գործարար որոշումների կայացման օժանդակող գործիքի, կիրառման տեխնիկան:

**Ունակությունների և հմտությունների նկարագիրը:** Թեման ուսումնասիրելուց հետո ունկնդիրները կկարողանան՝

- պատկերացում կազմել ինքնարժեք-ծավալ-շահույթ վերլուծության վերաբերյալ
- մեկնաբանել այն ենթադրությունները, որոնք արվում են ինքնարժեք-ծավալ-շահույթ վերլուծությունը կիրառելիս
- բացատրել «հատկացման մարժայի» տեսությունը
- հաշվարկել շահութաբերության շեմը կամ ինքնաձեռնարկային կետը
- գրաֆիկորեն պատկերել շահութաբերության շեմը
- հաշվարկել, թե որքա՞ն ապրանք է հարկավոր իրացնել՝ գործառնական շահույթի նպատակային մակարդակին հասնելու համար
- հաշվարկել, թե որքա՞ն գործառնական շահույթ է հարկավոր ստանալ՝ ապահովելու համար հետհարկումային շահույթի ցանկալի մեծությունը
- շահութաբերության շեմի վերլուծությունը կիրառել զանազան գործարար որոշումների կայացման նպատակով:

#### 3.1. Ինքնարժեք - ծավալ - շահույթ վերլուծության ներածություն

Ինքնարժեք - ծավալ - շահույթ վերլուծության ժամանակ արվում են հետևյալ ենթադրությունները.

1. Ծախսերն ու եկամուտները փոփոխվում են միայն ապրանքների (կամ ծառայությունների) արտադրության և իրացման արդյունքում:
2. Ընդհանուր ծախսերը կարող են բաժանվել հաստատուն և փոփոխուն տարրերի: Վերջիններս փոփոխվում են արտադրության ծավալի փոփոխությունից կախված:
3. Ընդհանուր եկամուտների և ընդհանուր ծախսերի կապը արտադրանքի քանակի հետ, արտադրանքի ծավալի և ժամանակահատվածի որոշակի միջակայքում, ուղիղ գծային է:
4. Միավորի իրացման գինը, միավորի փոփոխուն ծախսերը, ինչպես նաև ընդհանուր հաստատուն ծախսերը հայտնի են և մնում են հաստատուն:
5. Վերլուծությունը վերաբերվում է կամ առանձին արտադրատեսակի կամ էլ, եթե խոսքը ապրանքների խառնուրդի (խմբի) մասին է, ենթադրվում է, որ իրացվող ապրանքների խառնուրդի բաղադրությունը մնում է հաստատուն, մինչ վաճառքի ծավալը փոխվում է:
6. Անտեսվում է փողի ժամանակային արժեքը:  
Հիշենք նաև, որ.

Գործառնական շահույթ
= Գործառնական եկամուտներ
- Իրացման ինքնարժեք և գործառնական ծախսեր
= (Գործառնական շահույթ)
- Շահութահարկ

Ինքնարժեքի հաշվառման տերմինաբանությունն ամփոփելու համար ասենք, որ **հատկացման մարժան** իրենից ներկայացնում է մեկ միավոր արտադրանքի իրացման գնի և միավորի հաշվով փոփոխուն ծախսի տարբերությունը: Այն այդպես է կոչվում, քանի որ այդ տարբերությունը «հատկացվում է» հաստատուն ծախսերը փակելուն և շահույթ ստանալուն:

Օրինակ.

Ենթադրենք, ընկերությունն իր արտերկրյա գործընկերոջից գնում է անդրավարտիք՝ \$32 գնով: Փոփոխուն այլ ծախսերը, մեկ անդրավարտիքի հաշվով, կազմում են \$10: Գործընկերը ընկերությունից ետ է վերցնում չվաճառված անդրավարտիքները՝ վճարելով ամբողջ \$32-ը: Անդրավարտիքների միջին վաճառքի գինը \$70 է, իսկ տարեկան հաստատուն ծախսերը կազմում են \$84,000:

1. Որքա՞ն եկամուտ կստանա ընկերությունը, եթե վաճառի 2500 անդրավարտիք:  
 $2,500 \times \$70 = \$175,000$
2. Որքա՞ն կկազմեն փոփոխուն ծախսերը:  
 $2,500 \times \$42 = \$105,000$
3. Որքա՞ն կկազմի գործառնական շահույթը:  
 $\$175,000 - 105,000 - 84,000 = (\$14,000)$
4. Որքա՞ն է կազմում միավորի հատկացման մարժան:  
 $\$70 - \$42 = \$28$
5. Որքա՞ն է կազմում հատկացման ընդհանուր մարժան, եթե վաճառվել է 2,500 անդրավարտիք:  
 $2,500 \times \$28 = \$70,000$
6. Հատկացման մարժայի գործակիցն իրենից ներկայացնում է միավորի հատկացման մարժայի և իրացման գնի հարաբերակցությունը: Որքա՞ն է կազմում հատկացման մարժայի գործակիցը:  
 $\$28 \div \$70 = 40\%$

7. Որքա՞ն կկազմի հատկացման ընդհանուր մարժան, եթե ընկերությունը վաճառի 3000 անդրավարտիք: Եթե ընկերությունը վաճառի 3000 անդրավարտիք, ապա եկամուտը կկազմի \$210,000, իսկ հատկացման ընդհանուր մարժան՝  
 $40\% \times \$210,000 = \$84,000$

**3.2. Շահութաբերության շեմ կամ ինքնաձախաձայնական կետ**

Սա արտադրության և վաճառքի այն ծավալն է, որում ձեռնարկությունը փակում է իր բոլոր (հաստատուն և փոփոխուն) ծախսերը: Այս կետում շահույթը հավասար է զրոյի. ձեռնարկությունն այստեղ ոչ շահույթ ունի և ոչ էլ վնաս: Այլ կերպ ասած՝ այս կետում ընդհանուր եկամուտները հավասար են ընդհանուր ծախսերին:

**Շահութաբերության շեմ**

Իրացում	-	Փոփոխուն ծախս	=	Հաստատուն ծախս
---------	---	------------------	---	-------------------

**Ընդհանուր եկամուտ = Ընդհանուր ծախս**

Շահութաբերության շեմի հաշվարկման բանաձևը հետևյալն է.

$$\begin{aligned}
 & (\text{Իրացման գին} \times \text{Վաճառված քանակ}) - \\
 & - (\text{Միավորի փոփոխուն ծախս} \times \text{Վաճառված քանակ}) - \\
 & - \text{Հաստատուն ծախսեր} = \text{Գործառնական շահույթ}
 \end{aligned}$$

Եթե փնտրվող քանակը նշանակենք Q տառով, ապա.

$$\begin{aligned}
 \$70Q - \$42Q - \$84,000 &= 0 \\
 \$28Q &= \$84,000
 \end{aligned}$$

$$Q = \$84,000 \div \$28 = 3,000 \text{ միավոր}$$

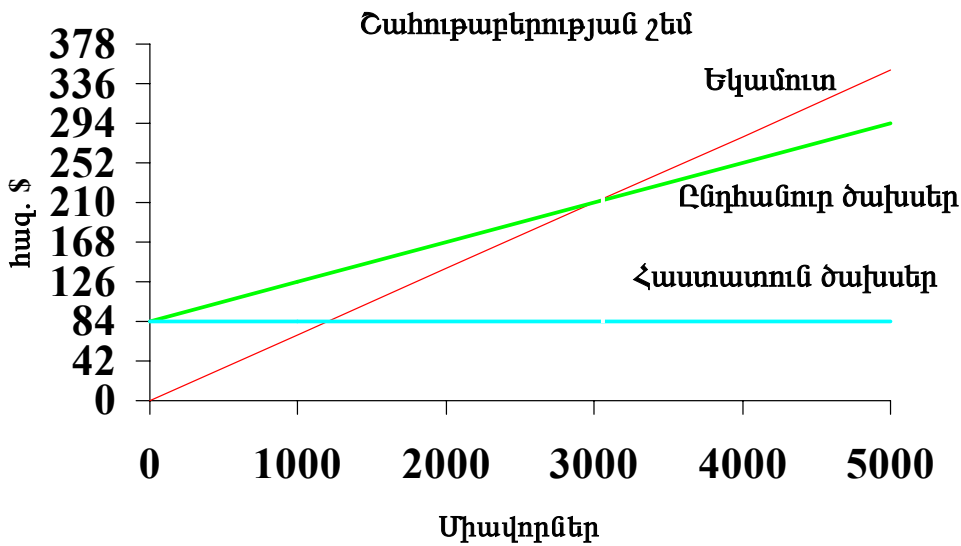
Շահութաբերության շեմը կարելի է հաշվարկել նաև հատկացման մարժայի միջոցով

$$\$84,000 \div 28\% = 3,000 \text{ միավոր}$$

կամ կարելի է հաշվարկել, թե ինչ գումարի ապրանք է հարկավոր վաճառել՝ շահութաբերության շեմին հասնելու համար.

$$\$84,000 \div 40\% = \$210,000$$

Գրաֆիկորեն, շահութաբերության շեմը կարելի է պատկերել հետևյալ կերպ.



Շահութաբերության շեմի հաշվարկը կարող է օգտագործվել նաև այլ հաշվարկների իրականացման համար: Այսպես, կարելի է հաշվարկել, թե՞ որքան ապրանք է հարկավոր իրացնել՝ գործառնական շահույթի նպատակային մակարդակին հասնելու համար: Այդ ծավալի հաշվարկման բանաձևը հետևյալն է.

**(Հաստատուն ծախսեր + Գործառնական շահույթի նպատակային մակարդակ) բաժանած կամ Հատկացման մարժայի տոկոսի, կամ էլ միավորի հատկացման մարժայի վրա**

Ենթադրենք, մեր օրինակում հիշատակված ընկերության ղեկավարությունը ցանկանում է ապահովել \$14,000 գումարի գործառնական շահույթ:

1. Քանի՞ անդրավարտիք է հարկավոր վաճառել՝ այդքան շահույթ ապահովելու համար:  
 $(\$84,000 + \$14,000) \div \$28 = 3,500$
2. Ի՞նչ գումարի անդրավարտիք է հարկավոր վաճառել՝ այդքան շահույթ ապահովելու համար:  
 $(\$84,000 + \$14,000) \div 40\% = \$245,000$

Կարելի է հաշվարկել նաև, թե՞ որքան գործառնական շահույթ է հարկավոր ստանալ՝ ապահովելու համար հետհարկումային շահույթի ցանկալի մեծությունը: Հաշվարկման բանաձևը հետևյալն է.

**Գործառնական շահույթի նպատակային մակարդակ = Չուտ շահույթի նպատակային մակարդակ ÷ (1 – հարկային դրույք)**

Մեր օրինակի դեպքում, եթե ղեկավարությունը ցանկանում է ապահովել \$35,711 հետհարկումային շահույթ, իսկ հարկային դրույքը 30% է, ապա գործառնական շահույթի նպատակային մակարդակը կկազմի.

$$\$35,711 \div (1 - 0.30) = \$51,016$$

Հաշվարկելու համար, թե քանի անդրավարտիք է հարկավոր վաճառել՝ ապահովելու համար շահույթի նպատակային մակարդակը, կարելի է օգտվել հետևյալ բանաձևից.

**Իրացում - փոփոխում ծախսեր – հաստատուն ծախսեր = Չուտ շահույթի նպատակային մակարդակ ÷ (1 – հարկային դրույք)**

Մեր օրինակի դեպքում՝

$$\$70Q - \$42Q - \$84,000 = \$35,711 \div 0.70$$

$$\$28Q = \$51,016 + \$84,000$$

$$Q = \$135,016 \div \$28 = 4,822 \text{ անդրավարտիք}$$

Ստացված արդյունքի ճշտության մեջ համոզվելու համար կատարենք հետևյալ հաշվարկը.

Իրացում	$4,822 \times \$70$	\$337,540
Փոփոխում ծախսեր.	$4,822 \times \$42$	<u>202,524</u>
Հատկացման մարժա		\$135,016
Հաստատուն ծախսեր		84,000
Գործառնական շահույթ		51,016
Շահութահարկ	$\$51,016 \times 30\%$	<u>15,305</u>
Չուտ շահույթ		<u>\$ 35,711</u>

**3.3. Շահութաբերության շեմի վերլուծության կիրառումը որոշումների կայացման նպատակով**

Անդրավարտիքների վերաբերյալ մեր նախորդ օրինակի միջոցով ցուցադրենք, թե ինչպես կարող է շահութաբերության շեմի վերլուծությունը օգնել կառավարչական որոշումների կայացմանը:

1. Ենթադրենք, ղեկավարությունն ակնկալում է իրացնել 3,200 անդրավարտիք: Իրացման ծավալը մինչև 4,000 միավորի հասցնելու ակնկալիքով նախատեսվում է գովազդարշավ իրականացնել, ինչը կարժենա \$10,000: Արժե, արդյո՞ք, իրականացնել նախատեսվող գովազդարշավը:

Եթե գովազդարշավը չիրականացվի և իրացվի 3,200 անդրավարտիք, ապա.

Հատկացման մարժա	\$89,600
Հաստատուն ծախսեր	<u>84,000</u>
Գործառնական շահույթ	<u>\$ 5,600</u>

Եթե գովազդարշավն իրականացվի և իրացվի 4,000 անդրավարտիք, ապա.

Հատկացման մարժա	\$112,000
Հաստատուն ծախսեր	<u>94,000</u>
Գործառնական շահույթ	<u>\$ 18,000</u>

Քանի որ գովազդարշավի իրականացման արդյունքում գործառնական շահույթն աճելու է, ապա այն արժեք իրականացնել:

2. Ենթադրենք, գովազդարշավի իրականացման փոխարեն, ղեկավարությունը ցանկանում է վաճառքի գինն իջեցնել մինչև \$61: Ակնկալվում է, որ գնի իջեցման շնորհիվ հնարավոր կլինի վաճառել 4,500 անդրավարտիք: Արժեք, արդյոք, կատարել գնի իջեցումը:

Արդեն գիտենք, որ գինն անփոփոխ պահելու պարագայում ակնկալվող գործառնական շահույթը կազմում է \$ 5,600: Տեսնենք, թե ինչ ազդեցություն կունենա գնի փոփոխությունը և իրացման քանակի աճը գործառնական շահույթի վրա:

Հատկացման մարժա. (4,500 × \$19)	\$85,500
Հաստատուն ծախսեր	84,000
<b>Գործառնական շահույթ</b>	<b>\$ 1,500</b>

Ազդեցությունը բացասական է, ուստի գնի նախատեսվող իջեցումը չարժեք կատարել:

Շահութաբերության շեմի վերլուծությունը կարող է օգտագործվել նաև զգայնականության վերլուծության նպատակով:

3. Ենթադրենք, ձեռնարկությունը կարող վաճառել 4,000 անդրավարտիք, սակայն ի վիճակի է շուկային առաջարկել ոչ ավել, քան 3,500 անդրավարտիք: Հաստատուն ծախսերը կազմում են \$84,000, իսկ հատկացման մարժայի գործակիցը 40% է: Առկա պահանջարկը բավարարելու համար կարիք կա վարձակալելու լրացուցիչ տարածք, որը կարժենա \$6,000: Արժեք, արդյոք, վարձակալել այդ լրացուցիչ տարածքը:

Ներկա տարածքի դեպքում շահութաբերության շեմի ապահովման համար պահանջվող իրացման ծավալը կազմում է.

$$\$84,000 \div 0.40 = \$210,000$$

Լրացուցիչ տարածքի դեպքում շահութաբերության շեմի ապահովման համար պահանջվող իրացման ծավալը կազմում է.

$$\$90,000 \div 0.40 = \$225,000$$

Ներկա տարածքով գործելու դեպքում գործառնական շահույթը կկազմի.

$$(\$245,000 \times 0.40) - \$84,000 = \$14,000, \text{ կամ}$$

$$(\$245,000 \times 0.40) - \$84,000 = \$14,000$$

Լրացուցիչ տարածքով գործելու դեպքում գործառնական շահույթը կկազմի.

$$(\$280,000 \times 0.40) - \$90,000 = \$22,000, \text{ կամ}$$

$$(\$280,000 \times 0.40) - \$90,000 = \$22,000$$

Ակնհայտ է, որ արժեք վարձակալել լրացուցիչ տարածքը:

4. Ենթադրենք, արտադրող ձեռնարկությունը, որը մեր օրինակի ընկերությանն անդրավարտիքներ է մատակարարում, առաջարկում է իջեցնել ներկայիս \$32 գինը մինչև \$25, պայմանով, որ ընկերությունը համաձայնվի վճարել տարեկան \$30,000 ադմինիստրատիվ վճար: Ղեկավարությունը ցանկանում է իմանալ, թե իրացման ո՞ր ծավալը կապահովի միևնույն գործառնական շահույթը անկախ առաջարկն ընդունելուց կամ այն չընդունելուց:

Առաջարկն ընդունելու դեպքում հատկացման նոր մարժան, նախկին \$28-ի փոխարեն, կկազմի.

$$\$70 - (\$25 + \$10) = \$35$$

Այսինքն, հատկացման մարժայի տոկոսը կկազմի.

$$\$35 \div \$70 = 50\%$$

Այս դեպքում, սակայն, հաստատուն ծախսերը կաճեն և կկազմեն.

$$\$84,000 + \$30,000 = \$114,000$$

Որպեսզի գործառնական շահույթը միևնույնը լինի.

$$28x - 84,000 = 35x - 114,000$$

$$114,000 - 84,000 = 35x - 28x$$

$$7x = 30,000$$

$$x = 4,286 \text{ անդրավարտիք}$$

Ծախսերը ներկայումս = Ծախսերը առաջարկն ընդունելու պարագայում

$$0.60x + 84,000 = 0.50x + 114,000$$

$$0.10x = \$30,000$$

$$x = \$300,000$$

Համոզվելու համար՝

$$(\$300,000 \times 0.40) - \$84,000 = \$36,000$$

$$(\$300,000 \times 0.50) - \$114,000 = \$36,000$$

Ծախսերի դասակարգումը հաստատունի և փոփոխունի հնարավորություն է տալիս նաև հաշվարկելու գործառնական լեռիջի ազդեցությունը գործառնական շահույթի վրա: Այն ընկերությունները, որոնք ունեն հաստատուն ծախսերի մեծ մասնաբաժին, ունեն գործառնական լեռիջի բարձր մակարդակ: Գործառնական լեռիջը ցույց է տալիս, թե ինչ ազդեցություն են ունենում հաստատուն ծախսերը գործառնական շահույթի վրա, երբ փոխվում է վաճառքի ծավալը:

Գործառնական լեռիջի մակարդակը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով.

$$\text{Գործառնական լեռիջի մակարդակը} \\ = \text{Հատկացման մարժա} \div \text{Գործառնական շահույթ}$$

5. Ի՞նչ մեծություն ունի մեր օրինակի ընկերության գործառնական լեւերիցը երկու տարբերակների դեպքում (մատակարարի առաջարկն ընդունելու և այն չընդունելու), 3,500 անդրավարտիք վաճառելու պարագայում:

Հատկացման մարժան ներկայումս.

$$3,500 \times \$28 = \$98,000$$

Գործառնական շահույթը ներկայումս.

$$\$98,000 - \$84,000 = \$14,000$$

Գործառնական լեւերիցի մակարդակը.

$$\$98,000 / \$14,000 = 7.0$$

Հատկացման մարժան՝ առաջարկն ընդունելու պարագայում.

$$3,500 \times \$35 = \$122,500$$

Գործառնական շահույթը՝ առաջարկն ընդունելու պարագայում.

$$\$122,500 - \$114,000 = \$8,500$$

Գործառնական լեւերիցի մակարդակը.

$$\$122,500 / \$8,500 = 14.4$$

Գործառնական լեւերիցի մակարդակը ցույց է տալիս, թե լեւերիցի տվյալ մակարդակի դեպքում ինչ ազդեցություն է ունենում իրացման ծավալի փոփոխությունը գործառնական շահույթի վրա:

### Ինքնաստուգման հարցեր

1. Ներկայացրեք ինքնարժեք-ծավալ-շահույթ վերլուծության իմաստը:
2. Թվարկեք երեք-չորս ենթադրություններ, որոնք արվում են ինքնարժեք-ծավալ-շահույթ վերլուծությունը կիրառելիս:
3. Բացատրեք «հատկացման մարժայի» էությունը:
4. Գրաֆիկորեն ներկայացրեք շահութաբերության շեմի էությունը:
5. Ո՞րն է գործառնական շահույթի և ո՞րը՝ զուտ շահույթի հաշվարկման բանաձևը:
6. Ի՞նչ է հատկացման մարժան:
7. Ինքնածախսածածկման կետից այն կողմ յուրաքանչյուր հաջորդ ապրանքը վաճառելիս ֆիրման շահույթ է ստանում: Ինչի՞ է հավասար այդ շահույթը. ապրանքի գնի՞ն, հատկացման մարժայի՞ն, մեկ միավոր ապրանքի փոփոխուն ծախսի՞ն, թե այդ նույն միավորի գծով հաստատուն ծախսին: Ձեր պատասխանը հիմնավորեք պայմանական հաշվարկով:



### ԳԼՈՒԽ 4. ԱՐՏԱԴՐԱՆՔԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՍԱՆ ՍԵԹՈՒՆԵՐԸ

*Թեմայի նպատակը՝* արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվառման զանազան մոտեցումների ներկայացումն է: Սկսելով ավելի ավանդական մոտեցումներից, մենք կհամեմատենք և կցուցադրենք վերադիր ծախսերի նկատմամբ ցուցաբերվող երկու մոտեցումների՝ ներառման և սահմանային ինքնարժեքի մեթոդների տարբերությունները: Այնուհետև կանդրադառնանք այլընտրանքային ABC մոտեցմանը, որի մասսայականությունը, որպես վերադիր ծախսերն արտադրանքին վերագրելու եղանակի, աճ է ապրում: Վերջում կանդրադառնանք այն հանգամանքներին, որոնց դեպքում համարժեք կարող է լինել այլընտրանքային ծախսերի մոտեցումը:

*Ուսանելությունների և հմտությունների նկարագիրը:* Թեման ուսումնասիրելուց հետո ունկնդիրները կկարողանան՝

- բացատրել վերադիր ծախսերի բաշխման անհրաժեշտությունը
- նկարագրել, բացատրել և կիրառել լրիվ ծախսերով և սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի հաշվառման մեթոդները
- միմյանց կապակցել լրիվ ծախսերով և սահմանային ծախսերով ստացվող շահույթ/վնասը
- նկարագրել, բացատրել և կիրառել այլընտրանքային ծախսերի մեթոդը և ABC-ն
- ներկայացնել ինքնարժեքի հաշվառման տարբեր մեթոդների հարաբերական առավելություններն ու թերությունները:

#### 4.1. Վերադիր ծախսերի ներառում կամ ինքնարժեքի հաշվառում լրիվ ծախսերով<sup>3</sup>

Արտադրական վերադիր ծախսերը ներառում են արտադրության հետ կապված արտադրական և սպասարկման գործառնություններին վերագրելի անուղակի նյութական, աշխատանքային և այլ ծախսերը: Ձեռնարկություններից շատերում, մասնավորապես՝ ժամանակակից արդյունաբերական միջավայրում, վերադիր ծախսերը հանդիսանում են ինքնարժեքի խոշոր տարր և կարող են ներկայացնել նաև հաշվապահական խոշորագույն հիմնախնդիրը: Խոսքը, հիմնականում, վերաբերում է արտադրական վերադիր ծախսերին, քանի որ մարքեթինգային, ընդհանուր կառավարչական, ՀևՁ<sup>4</sup> և այլ ծախսերը, որոնք ուղղակիորեն կապված չեն արտադրության հետ, սովորաբար դիտվում են որպես ժամանակաշրջանի ծախսեր:

Արտադրական անուղակի ծախսերը կատարվում են երեք հիմնական ճանապարհներով.

- **Արտադրական գործառնություններ.** արտադրական ստորաբաժանումներում կատարվող ծախսերը, ինչպես օրինակ վառելիքի, արտահագուստի, մաշվածության և վերահսկողության գծով ծախսերը:
- **Սպասարկման գործառնություններ.** գործարանի ոչ արտադրական ստորաբաժանումները կամ տեղամասերը, օրինակ՝ նյութերի կառավարման, արտադրության վերահսկման, ճաշարանը գործարկելու ծախսերը:
- **Ընդհանուր գործարանային ծախսեր.** ընդհանուր արտադրական վերադիր ծախսերը, ինչպես օրինակ գործարանի վարձակալությունը, ջեռուցման և լուսավորության ծախսերը և արտադրական կառավարիչների աշխատավարձերը:

- Վերադիր ծախսերի հաշվառման նպատակներն են.
  - Որոշել արտադրված ապրանքների և ծառայությունների ինքնարժեքը:
  - Որոշել ընկերության գործառնությունների և ստորաբաժանումների ինքնարժեքը:
  - Վերահսկել վերադիր ծախսերը:

Վերադիր ծախսերը բաշխվում են ծախսային կենտրոններին<sup>5</sup> որևէ «իմաստալի հիմքով»: Ծախսային օժանդակ կենտրոններում հավաքված ծախսերն այնուհետև վերաբաշխվում են արտադրական ծախսային կենտրոնների վրա: Այնուհետև, վերջիններիս ընդհանուր ծախսերը ներառվում են միավոր արտադրանքի ինքնարժեքում՝ համապատասխան ներառման նորմայի հիման վրա: Չնայած, վերադիր ծախսերի ներառման այդպիսի նորման կարող է ընդհանրական լինել ամբողջ ձեռնարկության համար, սովորաբար սահմանվում են ներառման նորմաներ ստորաբաժանումների համար՝ վերադիր ծախսերը, արտադրական բոլոր ծախսային կենտրոններով արտադրանքի անցնելուն զուգընթաց, ինքնարժեքի միավորներին վերագրելու նպատակով:

Հետևյալ օրինակը ցուցադրում է վերադիր ծախսերն ինչպես արտադրական, այնպես էլ օժանդակ ծախսային կենտրոնների միջոցով բաշխելու, և ներառելու գործընթացը<sup>6</sup>:

Օրինակ.  
Ընկերությունն ունի երեք արտադրամաս՝ մեխանիկական, հավաքման և ներկման, և երկու օժանդակ ստորաբաժանում՝ նյութերի կառավարման և արտադրության վերահսկման: Ընկերությունն արտադրում է սովորական լվացքի մեքենաներ:

Նախորդ տարի, երբ արտադրվել են 2,000 մեքենաներ, ծախսերը կազմել են.

Նյութեր	
Մեխանիկական արտադրամաս	\$240,000
Հավաքման արտադրամաս	\$160,000
Ներկման արտադրամաս	\$40,000
Նյութերի պահպանություն	\$4,000

<sup>3</sup> «Վերադիր ծախսերի ներառում» կամ «ինքնարժեքի հաշվառում լրիվ ծախսերով» Absorption costing:

<sup>4</sup> Հետազոտությունների և զարգացման

<sup>5</sup> Ծախսային կենտրոնը արտադրական կամ օժանդակ տարածք, գործառնութ, գործառնություն կամ սարքավորում է, որի ծախսերը կարող են վերագրվել ինքնարժեքի միավորներին:

<sup>6</sup> Օրինակը բերված է ACCA Paper 2.4-ից:

Աշխատավարձ	
Մեխանիկական արտադրամաս	10,000 ժամ, մեկ ժամը՝ \$3.72 դրույքով
Հավաքման արտադրամաս	5,000 ժամ, մեկ ժամը՝ \$2.88 դրույքով
Ներկման արտադրամաս	3,000 ժամ, մեկ ժամը՝ \$3.60 դրույքով
Նյութերի պահպանություն	\$8,000
Արտադրության վերահսկման	\$11,200

Գնահատումների համաձայն, օժանդակ ստորաբաժանումներից ստացված օգուտը կազմել է Նյութերի պահպանություն.

	Մեխանիկական	60%
	Հավաքման	30%
	Ներկման	10%
Արտադրության վերահսկում.		
	Մեխանիկական	40%
	Հավաքման	30%
	Ներկման	20%
	Նյութերի պահպանություն	10%

Պահանջվում է.

(ա) Կազմել յուրաքանչյուր արտադրական ստորաբաժանման վրա բաշխված/տեղաբաշխված վերադիր ծախսերը ցույց տվող հաշվետվություն:

(բ) Հաշվարկել լվացքի մեկ մեքենայի ինքնարժեքը: Լուծում.

(ա) Վերադիր ծախսերի բաշխում

Կարելի է համարել, որ արտադրական

ստորաբաժանումների նյութածախսը և աշխատավարձն ուղղակի ծախսեր են և, հետևաբար, չպետք է

Այլ ծախսեր	
Մեխանիկական արտադրամաս	\$41,920
Հավաքման արտադրամաս	\$12,960
Ներկման արտադրամաս	\$7,920
Նյութերի պահպանություն	\$8,000
Արտադրության վերահսկման	\$2,400

Ներառվեն վերադիր ծախսերի բաշխման ժամանակ:

	Ընդհանր	Մեխանիկական	Հավաքման	Ներկման	Արտադրության վերահսկման	Նյութերի պահպանություն
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Անուղղակի նյութածախս	4,000	-	-	-	-	4,000
Անուղղակի աշխատավարձ	19,200	-	-	-	11,200	8,000
Այլ	73,200	41,920	12,960	7,920	2,400	8,000
	96,400	41,920	12,960	7,920	13,600	20,000
Արտադրության վերահսկում	-	5,440	4,080	2,720	(13,600)	1,360
Նյութերի պահպանություն	-	12,816	6,408	2,136	-	(21,360)
	96,400	60,176	23,448	12,776	-	-

Ինչպես արդեն նշվեց, վերադիր ծախսերը նախ բաշխվում են ծախսային կենտրոններին, ապա օժանդակ ծախսային կենտրոնում հավաքված ծախսերը վերաբաշխվում են արտադրական ծախսային կենտրոնների միջև և, վերջապես, վերջիններում հավաքված ընդհանուր ծախսերը, ներառման համապատասխան դրույքի (նորմայի) կիրառմամբ, ներառվում են ինքնարժեքի միավորում: Տվյալ դեպքում, օժանդակ ստորաբաժանումների ծախսերը տեղաբաշխվել են արտադրական ստորաբաժանումներում վերը բերված տոկոսային եկամուտներին համաձայն:

(բ) Միավորի ինքնարժեքը

	Մեխանի- կական \$	Հավաքման \$	Ներկման \$	Ընդամենը \$
Ուղղակի նյութածախս	240,000	160,000	40,000	440,000
Ուղղակի աշխատավարձ	37,200	14,400	10,800	62,400
Արտադրական վերադիր	60,176	23,448	12,776	96,400
	<u>337,376</u>	<u>197,848</u>	<u>63,576</u>	<u>598,800</u>
Արտադրված միավորների քանակ				2,000
Միավորի ինքնարժեք				<u>\$299.40</u>

**4.1.1. Վերադիր ծախսերի ներառման նորմաները**

Վերադիր ծախսերի ներառման նորման իրենցից ներկայացնում է հետևյալ հարաբերակցությունը.

Ծախսային կենտրոնի վերադիր ծախսերի գումար

Ծախսային կենտրոնի արդյունքը միավորներով

Լվացքի մեքենաներ արտադրող ընկերության վերաբերյալ օրինակում որպես արդյունքի չափման միավոր ծառայում էր լվացքի մեքենաների քանակը: Այդ մոտեցումն ընդունելի էր, քանի որ, համաձայն խնդրի պայմանների, արտադրվում էին միևնույն տեսակի՝ սովորական մեքենաներ: Քանի որ բոլոր մեքենաները միևնույն տեսակի էին, ուստի յուրաքանչյուրին դրանք արտադրող ստորաբաժանումներն աշխատացնելու ծախսերի միևնույն մասնաբաժինը վերագրելը միանգամայն տրամաբանական է:

Եթե, այդուհանդերձ, ընկերությունն արտադրելիս լիներ երեք տեսակի մեքենաներ (ասենք՝ սովորական, գերազանց և յուրքս), ապա աշխատանքի քանակը (և, հետևաբար, ծախսը) յուրաքանչյուր տեսակի համար տարբեր կլիներ: Ուղղակի ծախսերի տարբերությունը կարելի է չափել. կապահանջվեն ավելի շատ կամ ավելի քիչ նյութեր և կծախսվի ավել կամ պակաս աշխատաժամանակ:

Այս դեպքում անտրամաբանական կլինի որպես վերադիր ծախսերը ներառելու հիմք օգտագործել միավորները: Լյուքս մոդելի արտադրության վրա կծախսվեն ավելի շատ նյութեր և ժամանակ, քան սովորական մոդելի արտադրության վրա, ուստի յուրքս մոդելն օգտագործում է վերադիր ծախսերում ներառված ավելի շատ արտադրական ռեսուրսներ:

Հետևապես, վերադիր ծախսերն ինքնարժեքի միավորի մեջ կարող են ներառվել հետևյալ եղանակներից մեկի միջոցով.

- միավորին ընկնող ծախս
- որպես հիմնական ծախսի (ուղղակի աշխատանքային ծախսեր, ուղղակի նյութածախս և այլ ուղղակի ծախսեր) տոկոսաբաժին
- որպես ուղղակի աշխատավարձի տոկոսաբաժին
- ուղղակի աշխատաժամին ընկնող ծախս
- մեքենաժամին ընկնող ծախս:

Օրինակ.

Ենթադրենք, սովյալները նույնն են, ինչ վերոհիշյալ օրինակի դեպքում: Պետք է յուրաքանչյուր ծախսային կենտրոնի համար հաշվարկել վերադիր ծախսերի ներառման առանձին նորմաներ, հետևյալ կարգով:

- Մեխանիկական. մեքենաժամին ընկնող ծախս (մեքենաները կառավարվում են չորսական օպերատորների կողմից):
- Հավաքման. ուղղակի աշխատաժամին ընկնող ծախս:
- Ներկման. տոկոս՝ ուղղակի աշխատավարձի նկատմամբ:

Լուծում.

Ներառման նորմաները.

$$\text{Մեխանիկական} = \frac{\text{Ծախսային կենտրոնի վերադիր ծախսեր}}{\text{Մեքենաժամեր}} = \frac{\$60,176}{10,000/4} = \$24.07 \text{ մեկ մեքենաժամի հաշվով}$$

$$\text{Հավաքման} = \frac{\text{Ծախսային կենտրոնի վերադիր ծախսեր}}{\text{Ուղղակի աշխատաժամեր}} = \frac{\$23,448}{5,000} = \$4.69 \text{ մեկ աշխատանքային հաշվով}$$

$$\text{Ներկման} = \frac{\text{Ծախսային կենտրոնի վերադիր ծախսեր} \times 100}{\text{Ուղղակի աշխատավարձ}} = \frac{\$12,776 \times 100}{\$10,800} = 118.3\% \text{ ուղղակի աշխատավարձի նկատմամբ}$$

Այժմ կարելի է հաշվարկել լվացքի մեքենայի առանձին տեսակին ընկնող վերադիր ծախսերը:

Ենթադրենք, սովորական մեքենայի արտադրության համար ծախսվում է 1 ժամ՝ մեխանիկական, 2 ժամ՝ հավաքման և 1 ժամ՝ ներկման արտադրամասում:

Ներառվող վերադիր ծախսեր. \$

Մեխանիկական	1 ժամ × \$24.07	24.07	
Հավաքման		2 ժամ × \$4.69	9.38

Ներկման

(1 × \$3.60)-ի 118.3%-ը

4.25

37.70

**4.1.2. Վերադիր ծախսերի ամբողջական ներառման մոտեցման (կամ լրիվ ծախսերով կալկուլյացման) գնահատականը**

Հետևյալ փաստարկները խոսում են վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի կիրառման օգտին.

- Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս հարկավոր է հաստատուն վերադիր ծախսերը ներառել պաշարների արժեքի մեջ: Վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդով ինքնարժեքի հաշվառման արդյունքում հաստատուն վերադիր ծախսերի մի մասը ներառվում է պաշարների արժեքում:
- Փոքր, պատվերներով աշխատող ձեռնարկության պարագայում, վերադիր ծախսերի բաշխումը, պլանավորման և շահույթի վերլուծության նպատակով պատվերի ինքնարժեքի հաշվարկման միակ հնարավոր միջոցն է:
- Վերադիր ծախսերի գերներառման և թերներառման վերլուծությունը օգտակար է արտադրամիջոցների անարդյունավետ օգտագործումը հայտնաբերելու առումով:  
Հետևյալ փաստարկները խոսում են վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի կիրառման ընդդեմ.
- Բաշխման, տեղաբաշխման և ներառման եղանակները կամայական բնույթ ունեն: Օրինակ, ընդունված է ջեռուցման ծախսերը տարանջատել հատակի մակերեսից էլեկտրով, սակայն, ակնհայտորեն, սա միակ ընդունելի մեթոդը չէ: Այնուհետև, կարող է դժվար լինել որպես ներառման հիմք մեքենա/ժամի փոխարեն աշխատաժամի օգտագործման հիմնավորումը: Այդ խնդիրն ավելի է բարդանում, երբ առկա են նաև օժանդակ ստորաբաժանումներ և դրանց ծախսերի վերաբաշխման հիմքը պետք է փոխհամաձայնեցվի: Հաճախ, բաշխման, տեղաբաշխման և ներառման հիմքի ընտրությունն ավելի շատ կախում ունի ինքնարժեքին նվիրված ժողովների ժամանակ այս կամ այն կառավարչի հռետորական վարպետությունից, քան արտադրական, իրացումային և մատակարարման բնագավառների փաստացի իրավիճակից:
- Այս մեթոդը գլխավորապես հաստատուն բնույթ ունեցող ծախսերին վերաբերում է այնպես, ինչպես եթե դրանք փոփոխվելու լինեին միավորի հաշվով: Օրինակ, գործարանի վարձավճարը և մաշվածության ծախսերը կներառվեն մեկ աշխատաժամի հաշվով, սակայն, իհարկե, դրանք իրականում չեն փոփոխվում կախված աշխատած ժամերի թվից կամ արտադրված ապրանքի քանակից:
- Գրեթե հաստատապես, կարիք կլինի տարեվերջին ճշգրտելու գերներառումը կամ թերներառումը: Արտադրանքի ինքնարժեքում վերադիր ծախսերի «ճիշտ» մեծությունը ներառված կլինի միայն այն դեպքում, երբ թե ծախսումները և թե գործունեության ծավալը ճշգրտորեն հավասար լինեն բյուջետավորված թվերին, ինչը խիստ անհավանական է:  
Անդրադառնա՞նք այլընտրանքային երկու եղանակների, որոնք, որոշ չափով, փորձում են լուծել նշված հիմնախնդիրները: Դրանք են.
- ինքնարժեքի հաշվառումը սահմանային ծախսերով
- ինքնարժեքի հաշվառումը գործառնությունների հիման վրա:

**4.2. Ինքնարժեքի հաշվառումը սահմանային ծախսերով<sup>7</sup>**

Ինքնարժեքի հաշվառումը սահմանային ծախսերով իրենից ներկայացնում է սահմանային ծախսերի սկզբունքի ներմուծում ինքնարժեքի հաշվառման ավանդական համակարգ: Սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի հաշվառման դեպքում արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերը վերագրվում են դրանք կատարելու ժամանակաշրջանին, մինչդեռ վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի (լրիվ ծախսերով կալկուլյացման) դեպքում արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերը ներառվում են արտադրված արտադրանքի միավորների ինքնարժեքում և վերագրվում են այն ժամանակաշրջանին, երբ դրանք վաճառվել են:

Վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի դեպքում միավորի ինքնարժեքում ներառվող գումարը հաշվարկվում է ընդհանուր վերադիր ծախսերի (հաստատուն և փոփոխուն) հիման վրա: Սահմանային ծախսերով կալկուլյացման դեպքում ինքնարժեքի միավորին վերագրվում են միայն փոփոխուն ծախսերը: Ժամանակաշրջանի հաստատուն ծախսերն ամբողջությամբ վերագրվում են «հատկացմանը»:

Սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի կալկուլյացման մեթոդի և վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի հիմնական տարբերությունն, այսպիսով, ժամանակի մեջ է: Սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի կալկուլյացման դեպքում արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերը վերագրվում են դրանք կատարելու ժամանակաշրջանին: Վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի (լրիվ ծախսերով կալկուլյացման) դեպքում արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերը ներառվում են արտադրված արտադրանքի միավորների ինքնարժեքում և վերագրվում են այն ժամանակաշրջանին, երբ դրանք վաճառվել են:

**4.2.1. Շահույթի մեծության համեմատությունը ինքնարժեքի հաշվառման սահմանային ծախսերի մեթոդի և վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի դեպքում**

Ենթադրենք, ընկերությունն արտադրում է մեկ արտադրատեսակ և ունի հետևյալ բյուջեն.

Վաճառքի գինը	\$10
Ուղղակի նյութածախս	\$3 միավորի հաշվով
Ուղղակի աշխատավարձ	\$2 միավորի հաշվով
Փոփոխուն վերադիր	\$1 միավորի հաշվով
Հաստատուն վերադիր	\$10,000 ամսական:

<sup>7</sup> Marginal costing, կամ սահմանային ծախսերով կալկուլյացիա

Հաստատուն վերադիր ծախսերի ներառման նորման սահմանված է ամսական 5,000 միավոր արտադրանքի հաշվով: Հարկավոր է կազմել ամսվա գործառնական հաշվետվությունն այն դեպքի համար, երբ արտադրվել և վաճառվել է 4,800 միավոր արտադրանք՝ օգտագործելով ինքնարժեքի հաշվառման հետևյալ եղանակները.

(ա) վերադիր ծախսերի ներառման

(բ) սահմանային ծախսերի:

Ենթադրենք, ծախսերը համընկել են բյուջետավորված թվերին:  
Լուծում.

(ա) Վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդ

	\$
Իրացում (4,800 միավոր)	48,000
Իրացման ինքնարժեք (4,800 × \$8) (Հ1)	38,400

Սահմանային շահույթ	9,600
Թերմերառված վերադիր (Հ2)	(400)

Գործառնական շահույթ	9,200
---------------------	-------

Հաշվարկները.

(Հ1) Միավորի ինքնարժեքը ներկայացնում է՝ նյութեր (\$3) + աշխատավարձ (\$2) + փոփոխում վերադիր ծախսեր (\$1) + ներառված հաստատուն վերադիր ծախսեր ( $\frac{\$10,000}{5,000}$ ) = \$8 միավորի հաշվով:

Գործունեության փաստացի մակարդակը չի համապատասխանում բյուջետավորված մակարդակին, ուստի ներառման կանխորոշված նորման  $\frac{\$10,000}{5,000}$  միավոր կամ միավորի հաշվով \$2-ը հանգեցրել է հաստատուն վերադիր ծախսերի թերմերառման և գործառնական հաշվետվությունը պետք է ճշգրտվի այդ գումարի չափով:

(Հ2)	Կրած հաստատուն վերադիր ծախսեր	\$	10,000
	Ներառված հաստատուն վերադիր ծախսեր		9,600 (4,800 × \$2)
	Թերմերառում		400

Հաստատուն վերադիր ծախսերի թերմերառման կամ գերմերառման մասով ճշգրտման կարիքն առաջանում է, երբ.

(i) գործառնությունների փաստացի մակարդակը տարբեր է բյուջետավորված մակարդակից, կամ

(ii) հաստատուն վերադիր փաստացի ծախսումների մեծությունը տարբերվում է բյուջետավորվածից:

(բ) Սահմանային ծախսերի մեթոդ

\$
48,000
28,800
19,200
10,000
9,200

#### 4.2.2. Շահույթի համադրումը

Վերը բերված օրինակում գործառնական շահույթը նույնն էր երկու եղանակների դեպքում: Մինչդեռ, եթե արտադրված քանակը ավել կամ պակաս լինի վաճառված քանակից, այսինքն՝ եթե առկա են պատրաստի արտադրանքի պաշարներ, դա այդպես չի լինի:

Սահմանային ծախսերով կալկուլյացիայի դեպքում անավարտ արտադրանքի և պատրաստի արտադրանքի պաշարները միայն փոփոխում ծախսերն են ներառում: Եթե արտադրության և վաճառքի մակարդակները չեն համընկնում և պաշարների մակարդակները տատանվում են, ապա զուտ շահույթը տարբեր կլինի վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդով ստացվող զուտ շահույթից, որի դեպքում անավարտ արտադրանքի և պատրաստի արտադրանքի պաշարների արժեքում ներառված է նաև հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի մի մասը: Եթե ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարների մակարդակը փոփոխվել է, ապա ինքնարժեքի՝ սահմանային ծախսերով հաշվառման դեպքում ստացվող շահույթը կտարբերվի լրիվ ծախսերով հաշվառմամբ ստացվող շահույթից:

Օրինակ.

Օգտագործեք վերոհիշյալ օրինակի տեղեկատվությունը գնի և ծախսերի վերաբերյալ, սակայն համարեք, որ արտադրվել է 4,800 միավոր և վաճառվել՝ 4,500 միավոր: Ընկերությունը պաշարների սկզբնական մնացորդ չունի: Կազմեք ամսվա գործառնական հաշվետվությունը՝ հետևյալ մեթոդներով.

(ա) վերադիր ծախսերի ներառման

(բ) սահմանային ծախսերի և

(գ) համադրեք շահույթի ստացված մեծությունների տարբերությունը:

Լուծում.

(ա) Վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդ

	\$	\$
Իրացում (4,500 × \$10)		45,000
Իրացման ինքնարժեք		
Պաշարների սկզբն. մնացորդ	-	
Արտադրական ծախսեր (4,800 × \$8)	38,400	
Պաշարների վերջն. մնացորդ (300 × \$8)	<u>(2,400)</u>	
		<u>(36,000)</u>
Սահմանային շահույթ		9,000
Թերներառված վերադիր		<u>(400)</u>
<b>Գործառնական շահույթ</b>		<b>8,600</b>

(բ) Սահմանային ծախսերի մեթոդ

	\$	\$
Իրացում (4,500 × \$10)		45,000
Իրացման ինքնարժեք		
Պաշարների սկզբն. մնացորդ	-	
Արտադրական ծախսեր (4,800 × \$6)	28,800	
Պաշարների վերջն. մնացորդ (300 × \$8)	<u>(1,800)</u>	
		<u>(27,000)</u>
Հատկացում		18,000
Հաստատուն ծախսեր		<u>10,000</u>
<b>Գործառնական շահույթ</b>		<b>8,000</b>

(գ) Շահույթի թվերի համադրումը

	\$	\$
Շահույթը սահմանային ծախսերի մեթոդի դեպքում		8,000
Պաշարների վերջնական մնացորդը վերադիրի ներառման մեթոդի դեպքում (300 × \$8)	2,400	
Պաշարների վերջն. մնացորդը սահմանային ծախսերի մեթոդի դեպքում (300 × \$6)	1,800	
Պաշարների վերջն. մնացորդում ներառված հաստատուն ծախսերը վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի դեպքում		600
<b>Շահույթը վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդի դեպքում</b>		<b>8,600</b>

#### 4.2.3. Սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի հաշվառման մեթոդի գնահատականը

Համարվում է, որ սահմանային ծախսերի մեթոդով կազմված գործառնական հաշվետվություններն ավելի շատ տեղեկատվություն են տրամադրում կառավարչական թիմին:

- Միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող սահմանային շահույթն ուղղակիորեն արտահայտում է շահույթի և արտադրանքի քանակի միջև եղած կապը: Միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող շահույթը ապակողմնորոշող թիվ է. մեր օրինակում միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող \$2 շահույթն առաջանում է, որովհետև միավորին բաժին ընկնող հաստատուն վերադիր ծախսերը հաշվարկվել են 5,000 միավորի հաշվով: Եթե օգտագործվեր այլ քանակություն, միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող սահմանային շահույթն այլ մեծություն կունենար, չնայած որ հաստատուն վերադիր ծախսերի ընդհանուր մեծությունը նույնը կլիներ:
- Պատրաստի արտադրանքի պաշարների կուտակումը կամ կրճատումը չի խաթարում տարբեր ժամանակաշրջանների գործառնական հաշվետվությունների համադրելիությունը: Վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդով կազմված հաշվետվություններից դժվար է հասկանալ, թե ինչ ազդեցություն է ունեցել իրացման ծավալի աճը կամ նվազումը: Նկատելի է, որ առաջին օրինակում, եթե արտադրված լիներ 6,000 միավոր, որոնցից 4,800-ը վաճառվեին և 1,200-ը լինեին պատրաստի արտադրանքի պաշարներում, ապա վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդով կազմված հաշվետվությունը կլիներ հետևյալը.

	\$	\$
Իրացում		48,000
Իրացման ինքնարժեք		
Արտադրանք 6,000 × \$8	48,000	
Պաշարների վերջնամնացորդ 1,200 × \$8	9,600	
	<u>38,400</u>	
<b>Սահմանային շահույթ</b>		<b>9,600</b>

Գերներառված հաստատուն վերադիր (6,000 × \$2) – \$10,000	2,000
<b>Գործառնական շահույթ</b>	<b>11,600</b>

Սահմանային շահույթի մեթոդով կազմված հաշվետվությունը, սակայն, դարձյալ կարծանագրեր \$9,200 շահույթ, քանի որ արտադրանքն ու պաշարների վերջնամնացորդը գնահատված են միավորին ընկնող \$6 փոփոխումն ծախսերով:

- Բացակայում է հաստատուն ծախսերի կամայական տեղաբաշխումը, որը կարող է հանգեցնել արտադրանքների ինքնարժեքների ապակողմնորոշիչ համեմատությունների:

**4.3. Ինքնարժեքի հաշվառում գործառնությունների հիման վրա կամ ABC<sup>8</sup>**

Միավոր արտադրանքին բաժին ընկնող սահմանային շահույթն ուղղակիորեն արտահայտում է շահույթի և արտադրանքի քանակի միջև եղած կապը:

Սահմանային ծախսերի մոտեցումը նախընտրելի է կառավարչական նպատակներով, քանի որ.

- այն մեկ միավոր արտադրանքի շահույթի փոխարեն օգտագործում է մեկ միավոր արտադրանքի «հատկացումը» (սահմանային շահույթը)
- այն չի վերաբաշխում շահույթը՝ պաշարների մակարդակի փոփոխության դեպքում
- այն վերադիր ծախսերի կամայական բաշխում չի կատարում:

Չնայած ինքնարժեքի հաշվառման սահմանային ծախսերի մեթոդը օգտակար տեղեկատվություն է տրամադրում որոշումների կայացման համար, ձեռնարկությունները, սովորաբար, արտաքին հաշվետվական (և, հնարավոր է՝ գնագոյացման) նպատակներով պարտավոր են ներառել արտադրական ինչպես փոփոխում, այնպես էլ՝ հաստատուն վերադիր ծախսերը, չնայած որ, ընդհանուր առմամբ համարվում է, որ ժամանակակից արդյունաբերական միջավայրում վերադիր ծախսերի ներառման ավանդական մեթոդի կիրառումը, օրինակ՝ ուղղակի աշխատանքային ծախսերի կամ մեքենա/ժամերի օգտագործումը որպես ներառման հիմք, կարող է հանգեցնել արտադրանքի ինքնարժեքի վերաբերյալ բավականին ապակողմնորոշիչ արդյունքների:

Վերադիր ծախսերի ներառման ավանդական մեթոդը բավարարում էր, երբ արտադրական գործընթացներն իրենցից ներկայացնում էին աշխատատարության կամ մեքենայացման բարձր աստիճան ունեցող շարունակական արտադրական հոսքազօժեր: Արտադրական ընդհանուր ծախսերի մեծ մասը ներկայացված էին ուղղակի ծախսերով: Անուղղակի ծախսերը (գործարանային վերահսկողական, մեքենաների սպասարկման և այլ ծախսերը) բավականին սերտորեն էին առնչվում աշխատուժին կամ մեքենաներին և անգամ եթե վերադիր ծախսերի բաշխումը բավականին կամայական բնույթ ուներ, դրանք հանդիսանում էին արտադրանքի ինքնարժեքի աննշան մասը և փոքր ազդեցություն ունեին:

Այժմ, երբ արտադրական գործընթացները շարունակաբար համակարգչայնացվում են, արտադրությունն ավանդական մեծածավալ մասշտաբներից անցնում է ավելի փոքր և հաճախորդի կարիքներին համապատասխանեցված խմբաքանակների, որոնք արտադրության կազմակերպման, որակի վերահսկման, մարքեթինգային և այլ ծախսերի հետևանքով հանգեցնում են անուղղակի ծախսերի մասնաբաժնի մեծացման, այլևս չի կարող համարվել, որ ավանդական մեթոդը հանգեցնում է ընդունելի արդյունքների:

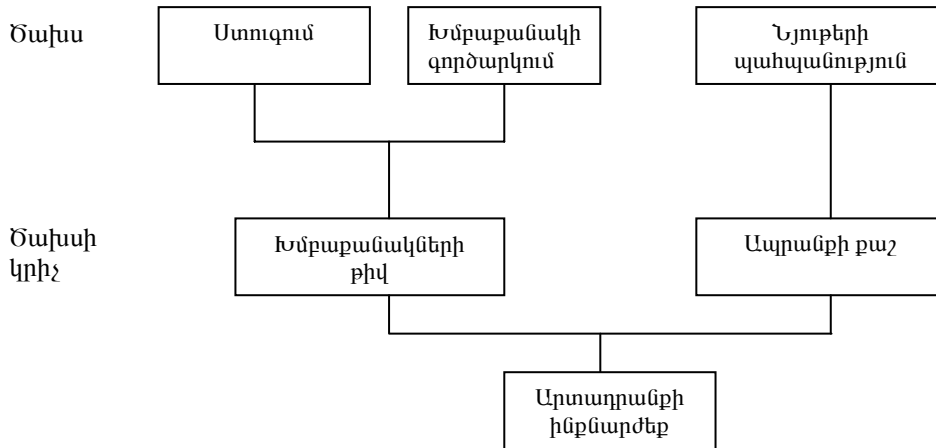
ABC համակարգը ելնում է այն մեկնակետերից, որ.

- գործառնությունները ռեսուրսներ են սպառում և արտադրանքները՝ գործառնություններ
- ժամանակակից արդյունաբերական միջավայրում ուղղակի աշխատանքային ծախսումներն ու մեքենա/ժամերը վերադիր բազմաթիվ ծախսերի առումով իմաստալի ծախսային կրիչներ չեն հանդիսանում:

Անուղղակի ծախսերը արտադրանքի ինքնարժեքում ներառելու ավանդական մեթոդի առաջին քննադատներից մեկը Չարվարդի բիզնեսի դպրոցի ամերիկացի պրոֆեսոր Ռոբերտ Կապլանն էր: Չետագայում պրոֆեսոր Կապլանն առաջարկեց արտադրանքի ինքնարժեքի հաշվառման այլընտրանքային մոտեցում: Այդ այլընտրանքային մոտեցման հիմքն այն է, որ վերադիր ծախսերը կապվում են դրանք ծնող արտադրանքների հետ և ներառվում են՝ ելնելով ծախսերը «ծնող» գործառնություններից (ծախսային կրիչներից): **Ծախսի կրիչն** այն գործոնն է, որը գործառնության կատարման պատճառ է հանդիսանում և, այդպիսով, կանխորոշում է գործառնության ինքնարժեքի մեծությունը: Այս մոտեցումը, սովորաբար, անվանվում է **ինքնարժեքի հաշվառում գործառնությունների հիման վրա (ABC)**: Գործառնությունների հիման վրա ինքնարժեքի հաշվառումն անուղղակի գործառնություններից, օրինակ՝ պատվիրման, արտադրության գործարկման, որակի ապահովման գործառնություններից ստացված օգուտների հիման վրա ինքնարժեքի միավորներին ծախսերի վերագրման գործընթաց է:

Ինքնարժեքի վերաբերյալ ABC-ի տրամադրած տեղեկատվությունը կարող է օգտագործվել՝ գործունեության արդյունքների գնահատման, ապրանքի գնի որոշման և շահութաբերության վերլուծության նպատակով հասկանալու, թե ինչն է ծնում վերադիր ծախսեր: Չետևյալ դիագրամը ներկայացնում է ABC-ի մոտեցումը.

<sup>8</sup> Activity based costing, ABC



Չեղարկվող, այն արտադրանքը, որն արտադրվում է ամենափոքր խմբաքանակներով և ունի համեմատաբար բարձր քաշ, դիտվում է որպես ամենաթանկը: Խմբաքանակների թիվը և արտադրանքի քաշը բնութագրեր են, որոնք ծախսեր են ծնում, ուստի դրանք էլ օգտագործվում են անուղղակի ծախսերը արտադրանքի ինքնարժեքում ներառելու նպատակով:

Ներառման համարժեք հիմքի կիրառումը չի հանգեցնի արտադրանքի ինքնարժեքի «ճշգրիտ» մեծության, սակայն տրամադրած մոտավոր արդյունքներն իմաստալի կլինեն: Արդյունաբերության զարգացմանը զուգընթաց, որի արդյունքում արտադրանքի ինքնարժեքի կառուցվածքում նախկինում առավելապես փոփոխական ծախսերի փոխարեն ներկայումս սկսում են գերիշխել հաստատուն ծախսերը և մեծանում է վերադիր գործառնությունների նշանակությունը, կարևորվում է ինքնարժեքի ավանդական մեթոդի թերության իմացությունը և պետք է խրախուսվի ավելի իմաստալի համակարգի կիրառումը, ինչպիսին ABC-ն է:

Վերադիր ծախսերի բնորոշ տեսակները, որոնք արդյունք չեն արտադրության ծավալի, թվարկված են ստորև.

- **Գործարկման ծախսեր** – առաջանում են կապված արտադրական գործարկումների թվից:
- **Պատվերի ստացման հետ կապված ծախսեր** – առաջանում են ստացվող պատվերների թվի հետ կապված:
- **Փաթեթավորման ստորաբաժանման ծախսերը** – առաջանում են փաթեթավորման պատվերների թվի հետ կապված:
- **Ճարտարագիտական ստորաբաժանման ծախսերը** – առաջանում են արտադրական պատվերների թվի հետ կապված:

**4.3.1. ABC-ի կիրառումը**

Կարող են սահմանազատվել երեք քայլեր.

*Քայլ 1* Վերադիր ծախսերի կուտակում նույն ձևով, ինչ ձևով վերադիր ծախսերի վերահսկման ավանդական հաշիվները կգործեին:

*Քայլ 2* Ծախսերն ըստ արտադրական ստորաբաժանումների կամ կենտրոնների խմբավորելու փոխարեն, դրանց **խմբավորում** ըստ այն գործառնությունների, որոնք սպառել են ռեսուրսները: Գործառնությունները կարելի է դասել հետևյալ չորս տեսակների.

- Կազմակերպչական գործառնություններ. նյութերի տեղափոխումը դեպի արտադրություն և շարժը արտադրական գործընթացին զուգընթաց:
- Չափվելիչ գործառնություններ. ռեսուրսների համապատասխանեցում արտադրական գործառնության պահանջարկի հետ: Սա ներառում է ռեսուրսների առկայության ապահովումը դրանց անհրաժեշտության պահին:
- Որակի հետ կապված գործառնություններ. ապահովումն այն բանի, որ արտադրանքը համապատասխանի սահմանված հատկանիշներին, որոնք պետք է բավարարեն շուկայի բոլոր ակնկալիքները:
- Փոփոխությունների հետ կապված գործառնություններ. հաճախորդի պահանջների, արտաքին տեսքի փոփոխության, արտադրության և մատակարարման եղանակների փոփոխությանն արձագանքելու անհրաժեշտությունը:

Այս գործառնությունները հաճախ կարող են հատել կազմակերպության ավանդական գործառնության սահմանները:

*Քայլ 3* Այնուհետև զանազան վերադիր բնույթի գործառնությունները բաշխվում են արտադրանքներին՝ ելնելով ծախսային կրիչների տեսակներից, որոնք ցույց են տալիս, թե որքանով է արտադրանքը համապատասխանել զանազան գործառնությունների պահանջներին: Բաշխման նորմաները ստացվում են՝ տվյալ գործառնության գծով ժամանակաշրջանի ընդհանուր ծախսը բաժանելով տվյալ ծախսային կրիչի քանակին: Այսպես, զննման գործառնության ծախսերը կբաժանվեն ըստ յուրաքանչյուր ստորաբաժանման կողմից արված պատվերների:

Օրինակ.



Ընկերությունն ունի չորս ստորաբաժանում, որոնք օգտվում են մատակարարման ծառայությունից: Ծառայության ընդհանուր ծախսը կազմում է տարեկան \$10,000,000: Չորս ստորաբաժանումները հետևյալ կերպ են օգտագործում ծառայությունը.

Ստորաբաժանում	Պատվերների քանակ \$	Ծախսերի բաշխում \$
A	200,000	6,666,667
B	50,000	1,666,667
C	40,000	1,333,333
D	10,000	333,333
	<u>300,000</u>	<u>10,000,000</u>

Պարզապես, ընդհանուր ծախսը բաժանելով ծախսային կրիչին, կստանանք՝

$$\frac{\$10,000,000}{300,000} = \$33.33 \text{ մեկ պատվերի հաշվով}$$

**4.3.2. Արտադրանքի ինքնարժեքի որոշումը ABC-ի միջոցով**

Համապատասխան ծախսային կրիչների հիման վրա վերադիր ծախսերի բաշխման նորմաները որոշելուց հետո այժմ կարող ենք ծախսերը բաշխել արտադրանքի ինքնարժեքին:

Օրինակ, Նախորդ առաջադրանքում հիշատակված ընկերությունն արտադրում է մի արտադրանք, որի ինքնարժեքի վերաբերյալ տվյալներն են.

Միավորի նյութածախս	\$0.50
Միավորի աշխատավարձ	\$0.40
Հաջորդ տարվա ընդհանուր արտադրանք	1,000,000 միավոր
Արտադրության գործարկման քանակ	50
Պահանջվող պատվերների քանակ	50
Հաճախորդների պատվերների քանակ	10
Մեկ միավորի վրա ծախսվող մեքենա/ժամ	3 րոպե

Խմբաքանակը ստուգվում է մեկ անգամ, յուրաքանչյուր գործարկման վերջում:

Պահանջվում է, օգտագործելով ծախսային կրիչների՝ վերոհիշյալ առաջադրանքի կատարման արդյունքում հաշվարկված նորմաները, հաշվարկել արտադրանքի նորմատիվային ինքնարժեքը:

Լուծում.

Մենք կարիք ունենք կազմելու վերադիր ծախսերի աղյուսակը:

<u>Գործառույթ</u>	<u>Նորմա × Քանակ</u>	=	<u>\$</u>
Որակի վերահսկում	\$200 × 50	=	10,000
Գործարկումներ	\$300 × 50	=	15,000
Գնումներ	\$105 × 50	=	5,250
Հաճախորդների պատվերներ	\$60 × 10	=	600
Սարքավորումների օգտագործում	\$2 × 50,000	=	100,000
			<u>130,850</u>

Ընդհանուր վերադիր ծախսերը բաժանելով արտադրված միավորների քանակին՝ կստանանք.

$$\frac{130,850}{1,000,000} = \$0.13085 \text{ (կամ } \$0.13)$$

Այսպիսով, արտադրատեսակի մեկ միավորի նորմատիվային ինքնարժեքը հետևյալն է.

	\$
Նյութեր	0.50
Աշխատավարձ	0.40
Վերադիր ծախսեր	0.13
	<u>1.03</u>

**4.3.3. Ծախսային կրիչների որոշումը**

Հիմնականում, ծախսային կրիչը չափվում է գործառնությունների քանակի հաշվով: Այսուհանդերձ, ABC-ն փորձում է նաև պարզել այն ծախսերը, որոնք ներդրում չունեն արտադրանքի/ծառայության ծավալում, ուստի հարկ է տալ հետևյալ հարցերը.

- Ի՞նչ ծառայություններ է տվյալ գործառնությունը մատուցում:
- Ո՞վ է ստանում ծառայությունը:
- Ո՞րն է այդքան մարդու անհրաժեշտությունը:
- Ի՞նչը կարող է ստիպել, որպեսզի պահանջվի ավելի մեծ կամ ավելի փոքր անձնակազմ:
- Ո՞րն է արտաժամի կամ պարապուրդի առկայության պատճառը:  
Ծախսային կրիչները կարելի է դասել երեք տեսակների.
- **Բացառապես գործառնությունների կատարված քանակի վրա հիմնված** – երբ գործունեության հիմնական գործառնությունները միանման են պահանջվող ռեսուրսների տեսանկյունից, օրինակ՝ հումքի կամ նմանատիպ այլ տարրերի գնումը:
- **Գործառնությունից/կատարված քանակից/բազմատեսակությունից բխող** – երբ հիմնական գործառնությունները տարբերվում են ռեսուրսների պահանջարկի առումով, օրինակ, երբ գնումները կատարվում են զանազան արտերկրյա մատակարարներից:
- **Իրավիճակային** – երբ հիմնարար գործոնը կարելի է դիտել որպես գործառնությունը ծնող գործոն, ինչպես օրինակ մատակարարների թվաքանակը, եթե մատակարարների փնտրտուքն ու ընտրությունը ծախսային համախմբի առանցքային տարրերն են հանդիսացել:

Ստորև ներկայացված են արտադրական ոլորտի ծախսային կրիչների օրինակներ.

<i>Գործառնությունները</i>	<i>Ծախսային կրիչը</i>
Նյութերի ձեռքբերում	Պատվերների քանակ
Նյութերի պահպանություն	Տեղափոխումների քանակ
Որակի վերահսկում	Ստուգումների քանակ
Ինժեներական ծառայություններ	Փոփոխությունների քանակ
Սարքավորումների սպասարկում	Անսարքությունների քանակ
Հոսքագծի գործարկում	Գործարկումների քանակ

Առողջապահության ոլորտին վերաբերող հետևյալ ցուցանիշները կարող են որպես օրինակ ծառայել **ծառայությունների ոլորտի համար**: Ծախսային կրիչները հիմք են ձևավորում ծախսերը հիվանդներին վերագրելու համար:

<i>Գործառնությունները</i>	<i>Ծախսային կրիչը</i>
Հիվանդների տեղափոխություններ	ստացիոնար հիվանդ. թիվ
Ընդունելության նշանակում	հիվանդների թիվ
Հիվանդների ընդունելություն	հիվանդների թիվ
Ռենտգեն.	
սարքավորման նախապատրաստում	պահանջվող ժամանակ
հիվանդի նախապատրաստում	պահանջվող ժամանակ
հիվանդի հետ հետագա աշխատանք	պահանջվող ժամանակ
ժապավենի երևակում	պատկերների քանակ
ժապավենի տպում	պատկերների քանակ

**4.3.4. ABC-ի առավելությունները և թերությունները**

ABC-ի առավելություններն են արտադրանքի առավել ճշգրիտ ինքնարժեքի ստացումը, փոփոխում ծախսերի սկզբունքի տարածումը ինչպես կարճաժամկետ, այնպես էլ երկարաժամկետ ծախսերի վրա և արժեքաստեղծ և՛ այդպիսին չստեղծող ծախսերի հայտնաբերումը:

- Արտադրանքի ինքնարժեքի վերաբերյալ բարելավված, ավելի ճշգրիտ տեղեկատվությունը ընկերությանը կարող է հնարավորություն տալ կենտրոնանալու ապրանքների կամ հաճախորդների ավելի շահութաբեր համախառնուրդի վրա: ABC-ն արդյունավետորեն օգտագործվում է այն հաճախորդների հայտնաբերման ուղղությամբ, որոնց սպասարկումը շահութաբեր չէ:
- Կարծիք կա, որ վերադիր ծախսերի բաշխման ավանդական մոտեցումը հանգեցնում է արտադրատեսակների միջև միջոցների սխալ տեղաբաշխման:
- ABC-ն փոփոխում ծախսերի սկզբունքը տարածում է ինչպես կարճաժամկետ, այնպես էլ երկարաժամկետ ծախսերի վրա՝ քանակապես արտահայտելով ծախսերի պահվածքը ինչպես ծավալի կարճաժամկետ փոփոխությունների, այնպես էլ ծախսերի երկարաժամկետ միտումների առումով:
- Այն օգնում է ի հայտ բերելու արժեքաստեղծ և արժեք չստեղծող ծախսերը, ուստի վերջիններս կարող են ավելի արդյունավետորեն գնահատվել դրանց վերացման իմաստով: Այդպիսով այն ստիպում է կառավարիչներին և վերահսկիչներին նկատի ունենալ այն կրիչները, որոնք ծախսեր են առաջացնում, և այն, թե ինչ ներդրում ունեն այդ ծախսերը վերջնական արտադրանքի վրա:

Այդպիսով, կառավարիչներն ավելի լավ գաղափար կկազմեն ընկերության արտադրության և ընկերության կատարած գործառնությունների վերաբերյալ:

Այդուհանդերձ, տեսաբանները զգուշացնում են նաև այս մեթոդի թերությունների մասին: Այսպես, Ահմեդը և Սքեյլընզը (*«Ծախսերի բաշխում. տեսություն և պրակտիկա»*, 1991թ.) զգուշացնում են, որ ABC-ն հազիվ թե կարող է վերադիր ամբողջ ծախսը վերագրել առանձին գործառնություններին: Բացի դա, այն նաև անտեսում է կոնֆլիկտի հավանականությունը, հատկապես այն դեպքում, երբ առկա են ծախսերի մեկից ավելի հավանական կրիչներ:

Վերջերս այս զգուշացումը դարձյալ հրապարակ հանվեց՝ շեշտադրելով այն, որ 100%-անոց ճշգրիտ ինքնարժեք գոյություն ունենալ չի կարող: Լավագույն դեպքում ABC-ն կարող է միայն բարելավել ինքնարժեքի վերաբերյալ տեղեկատվության որակը, քանի որ դժվար է պնդել, որ ցանկացած ծախս օբյեկտիվորեն կարելի է վերագրել տվյալ ապրանքի կամ ծառայության արտադրությանը կամ մատուցմանը:

**4.4. Արտադրանքի ինքնարժեքի որոշումն այլընտրանքային ծախսերի հիման վրա**

**Այլընտրանքային ծախս** իրենից ներկայացնում է այն եկամտի արժեքը, որը կարելի կլիներ ստանալ այլընտրանքային գործելակարգի պարագայում: **Արտադրանքային այլընտրանքային ծախսը** կարող է բնորոշվել որպես ռեսուրսի լավագույն այլընտրանքային օգտագործման փոխարեն տվյալ ծրագրում դրա օգտագործման հետևանքով չստացված եկամուտ:

Եթե նպատակ կա այլընտրանքային ծախսերն օգտագործել ինքնարժեքի հաշվառման համակարգում, ապա յուրաքանչյուր ռեսուրս, իր պատմական փաստացի ծախսի փոխարեն պետք է գնահատվի իր այլընտրանքային ծախսով:

Այլընտրանքային ծախսի մոտեցման կիրառման ակնհայտ առավելությունն այն է, որ կառավարիչները տեղյակ են դարձվում ռեսուրսների իրական արժեքին: Դա պետք է, որ նպաստի ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործմանը:

Թերությունը յուրաքանչյուր ռեսուրսի համարժեք այլընտրանքային ծախսը պարզելու դժվարությունն է և այդ անելու հետ կապված ծախսերը: Հետևյալ օրինակները ցուցադրում են, թե ինչ տեղեկատվություն է հարկավոր այլընտրանքային ծախսը պարզելու համար:

Եթե ծրագրերի վրա ծախսվող ռեսուրսները (օրինակ՝ աշխատուժը, նյութերը, սարքավորումները) սահմանափակ են, ապա պետք է հաշվի առնել այն եկամուտները, որոնք կարելի կլիներ ստանալ այդ ռեսուրսների այլընտրանքային օգտագործման պարագայում:

Օրինակ.

Կարող է պահանջվել, որ փորձառու աշխատուժը, որի կարիքը կա նոր ծրագրի իրականացման համար, ներգրավվի՝ դուրս բերելով գործող արտադրությունից, ինչը կհանգեցնի վերջինիս համախառն շահույթի կրճատմանը: Սա ակնհայտորեն առնչվում է տվյալ ծրագրի գնահատմանը: Առանձին ստորաբաժանման կամ բաժնի դրամական հոսքերը չեն կարող առանձնացված դիտվել: Միշտ պետք է հաշվի առնել ազդեցությունը ամբողջ կազմակերպության դրամական հոսքերի վրա:

Օրինակ.

Նոր պայմանագիրը պահանջում է 50 տոննա ZX 81 մետաղի օգտագործում: Այդ մետաղը շարունակաբար օգտագործվում է ֆիրմայի բոլոր ծրագրերում: Ներկայումս պահեստում առկա է 100 տոննա ZX 81, որը գնվել է տոննան \$200 գնով: Ներկայիս գնման գինը \$210 է՝ տոննայի համար, իսկ առկա մետաղի մեկ տոննան կարելի է վաճառել զուտ \$150 հասույթով: ZX 81-ը ի՞նչ գնով պետք է հաշվի առնվի նոր պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառման ժամանակ:

Լուծում.

Նոր պայմանագրի կատարման համար պահեստում առկա մետաղի օգտագործումը նշանակում է, որ ZX 81-ի լրացուցիչ քանակ պետք է գնվի նորմալ գործունեությունն ապահովելու համար: Հետևաբար, ընկերության ծախսն այն գումարն է, որ հարկ կլինի ծախսել գնելու համար, անկախ նրանից, թե պայմանագրի վրա կծախսվի առկա պաշարը, թե նոր գնվածը: Եթե ենթադրենք, որ նոր գնումները կատարվելու են մոտակա ապագայում, ապա ընկերության ծախսը ընթացիկ գնման գինն է.

$$50 \text{ տոննա} \times \$210 = \$10,500$$

Օրինակ.

Ենթադրենք, ընկերությունը պահեստում առկա ZX 81-ը այլ նպատակների համար օգտագործելու հնարավորություն չունի: Ի՞նչ գնով պետք է հաշվի առնվի այն նոր պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառման ժամանակ:

Լուծում.

Այժմ նյութի օգտագործման միակ այլընտրանքային տարբերակը այն վաճառելն է: 50 տոննա պայմանագրի համար ծախսելը կնշանակի չօգտվել այն հետևյալ գումարով վաճառելու հնարավորությունից.

$$50 \text{ տոննա} \times \$150 = \$7,500$$

Ուստի պայմանագրի ինքնարժեքում պետք է ներառվի այդ գումարը:

Օրինակ.

Ենթադրենք, ընկերությունը ZX 81-ը այլ նպատակների համար օգտագործելու հնարավորություն չունի, սակայն պահեստում առկա է ընդամենը 25 տոննա:

Լուծում.

Պահեստում ունեցած 25 տոննայի համարժեք գինը \$150 է՝ մեկ տոննայի հաշվով: Կազմակերպությունը պետք է գնի ևս 25 տոննա և եթե ենթադրենք, որ դա տեղի է ունենալու մոտակա ապագայում, ապա դա կարժենա տոննան \$210:

Պայմանագրի ինքնարժեքում պետք է ներառվի.

	\$
25 տոննան \$150-ով	3,750
25 տոննան \$210-ով	5,250
	9,000

Օրինակ.

Լեռնահանքային արդյունաբերողն օգտագործում է որակյալ աշխատուժ, \$4 ժամային դրույքով, որի արդյունքում ստացված հատկացումը, աշխատավարձի ծախսերից հետո, կազմում է \$3 մեկ ժամվա հաշվով:

Այժմ քննարկվում է մի նոր ծրագիր, որը պահանջում է որակյալ աշխատուժի 5,000 ժամ աշխատաժամանակ: Առկա է պահանջվող աշխատուժի պակաս: Նոր ծրագրի վրա աշխատելու համար միակ տարբերակը մարդկանց տեղափոխումն է իրենց հիմնական աշխատանքից: Ո՞րն է ծրագրի վրա որակյալ աշխատուժն օգտագործելու առնչվող ծախսը:

Լուծում.

Որքա՞ն կնվազի դրամական հոսքերի հատկացումը, եթե աշխատուժը հիմնական աշխատանքից տեղափոխվի նոր ծրագիր:

	\$
Հիմնական աշխատանքի ապահոված հատկացման նվազումը մեկ ժամվա հաշվով	3
Հետ գումարեք մեկ ժամվա աշխատավարձը, որը չի խնայվում	4
Դրամ. միջոցների կորուստը աշխատուժի տեղափոխման արդյունքում, 1 ժամվա հաշվարկով	7
Պայմանագրին վերագրելի ծախսը՝ 5,000 × \$7	\$35,000

Օրինակ.

Ենթադրենք, փաստերը նույնն են, ինչ նախկինում, սակայն առկա է ձեռնարկության կողմից արդեն վարձված (և վճարվող) և նոր ծրագրում ընդգրկվելիք որակյալ աշխատուժի ավելցուկ: Ներկայումս զբաղվածություն չունեցող աշխատողներին նույնպես վճարվում է լրիվ աշխատավարձը:

Լուծում.

Դրամական որքա՞ն հոսք կկորսվի, եթե աշխատուժը, ոչինչ չհանելու փոխարեն, ներգրավվի նոր ծրագրում: Չի կորսվի որևէ հոսք: Առնչվող ծախսը զրո է:

**Ինքնաստուգման հարցեր**

1. Բացատրեք, թե ինչ ընթացակարգով են վերադիր ծախսերը վերագրվում ինքնարժեքի միավորներին:
2. Ի՞նչ է ծախսային կենտրոնը:
3. Ի՞նչ է վերադիր ծախսերի ներառման նորման:
4. Ի՞նչ թերություններ և առավելություններ ունի լրիվ ծախսերով կալկուլյացման եղանակը:
5. Ի՞նչ տարբերություն կա սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի հաշվառման և վերադիր ծախսերի ներառման մեթոդների միջև:
6. Ի՞նչ թերություններ և առավելություններ ունի սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի հաշվառման եղանակը:
7. Ներկայացրեք ABC-ի ելությունը:
8. Ի՞նչ է ծախսային կրիչը: Բերեք օրինակներ:
9. Ի՞նչ թերություններ և առավելություններ ունի ABC-ը:
10. Տվեք այլընտրանքային ծախսի սահմանումը:

### ԳԼՈՒԽ 5. ՀԱՏՈՒԿ ՊԱՏՎԵՐԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

*Թեմայի նպատակն է՝* հատուկ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման ներկայացումը: Հատուկ պատվերի (պատվերի, խմբաքանակի և պայմանագրի) ինքնարժեքի հաշվառումը ինքնարժեքի հաշվառման մեթոդ է, որը կիրառվում է այն դեպքում, երբ աշխատանքը բաղկացած է պայմանագրերից, պատվերներից կամ խմբաքանակներից, որոնք կարելի է առանձնացված դիտել: Սա հավաքական անվանում է պատվերի, խմբաքանակի և պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառման համար:

*Ունակությունների և հնտությունների նկարագիրը:* Թեման ուսումնասիրելուց հետո ունկնդիրները կկարողանան

- հասկանալ, թե որ դեպքերում է կիրառվում հատուկ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման մոտեցումը
- պատկերացում կազմել խմբաքանակի օպտիմալ պարունակության վերաբերյալ
- բացատրել խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառման ընթացակարգը
- բացատրել պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառման ընթացակարգը
- հասկանալ Հայաստանի Հանրապետության Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտ 11-ի «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտի պահանջը և կիրառել այն
- մեկնաբանել ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվառման առանձնահատկությունները:

#### 5.1. Պատվերի ինքնարժեքի հաշվառում

Պատվերի ինքնարժեքի հաշվառումը հատուկ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման տարատեսակ է, որի դեպքում ծախսերը վերագրվում են առանձին պատվերներին: Պատվերի ինքնարժեքի հաշվառումը կիրառվում է, երբ գործարանը հաճախորդի համար ինքնարժեքի մեկ միավոր, հաճախ՝ միանգամյա, առանձնահատուկ ապրանք արտադրելու պատվեր է բացում: Պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման քարտը գրանցում է տվյալ պատվերի կատարման վրա ծախսված ռեսուրսների քանակը և գումարը, և հանդիսանում է պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման գործընթացի առանցքը:

Պատվերը կատարող ֆիրմային պետք է խիստ հետաքրքրի տարբեր տեսակի աշխատանքների շահութաբերության համեմատությունը, որը հնարավորություն կտա.

- ընտրելու աշխատանքների **ամենաշահութաբեր զուգակցությունը**, հնարավոր է՝ մերժելով որոշ աշխատանքներ, առաջնությունը տալով մյուսներին և հանդես գալով որպես ենթապատվիրատու
- հայտնաբերելու այն աշխատանքները, որոնց գները կարելի է իջեցնել, կամ որոնց գները հարկավոր է բարձրացնել:

Պատվերի ճշգրիտ ծախսերի որոշման հարցում կարևորագույն հիմնախնդիրներից է ներառման ենթակա հաստատուն ծախսերի խելամիտ մասնաբաժնի հաշվարկումը: Պատվերն իրականացնող բիզնեսի արտադրանքների բազմազանությունը բարդացնում է ծախսերի բաշխման և ներառման համար արդարացի հիմքի սահմանման ուղղությամբ գործադրվող ջանքերը: Դա բարդացնում է նաև պատվերի գնի սահմանման խնդիրը: Հետևապես, գնի սահմանման դեպքում կարող է ավելի իրատեսական լինել անուղղակի ծախսերի անտեսումը և իրացման գների սահմանումն ուղղակի ծախսերի և որոշակի «հատկացման» հանրագումարի հիման վրա: Այդուհանդերձ, գների այսպիսի սահմանմանը ներհատուկ է գների թերազնահատման վտանգը, քանի որ հնարավոր է, որ կառավարիչները կարող են մշտապես հետևել «ցանկացած հատկացում ավելի լավ է, քան պատվերը կորցնելը» սկզբունքին: Պետք է, սակայն, նկատի ունենալ, որ այդպիսի մոտեցումը կարող է արդարացված լինել բացառիկ դեպքերում, սակայն երկարաժամկետ կտրվածքով վաճառքի գները պետք է ծածկեն ամբողջ ինքնարժեքը և ապահովեն ընդունելի շահութաբերություն:

#### 5.2. Խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառում

**Խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառումը** հատուկ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման տարատեսակ է, որի դեպքում ծախսերը վերագրվում են արտադրանքի խմբաքանակներին:

Այն ձեռնարկությունները, որոնք զանազան ապրանքներ, օրինակ կենցաղային էլեկտրասարքավորումներ են արտադրում, որ պետք է պահվեն պաշարներում մինչև վաճառքը, կիրառում են **խմբաքանակի ինքնարժեքի** հաշվառում: Այս դեպքում ևս կիրառվում են այն մեթոդները, ինչ որ պատվերի դեպքում, և ինքնարժեքի հաշվառման համակարգը գործնականում նույնն է, ինչ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման դեպքում: Միակ տարբերությունն այն է, որ ծախսերն ինքնարժեքի առանձին միավորի հաշվով հաշվառելու փոխարեն դրանք հաշվառվում են արտադրական մեկ պատվերին («խմբաքանակին»), որը պարունակում է ինքնարժեքի բազմաթիվ միավորներ: Երբ պատվերը պատրաստ է, հաշվվում է միավորի ինքնարժեքը՝ խմբաքանակի ընդհանուր ինքնարժեքը բաժանելով քանակին:

Շատ ձեռնարկություններ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառումը համատեղում են խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառման հետ: Այդպես լինում է, երբ ձեռնարկությունն ապրանք է արտադրում որոշակի հաճախորդի պահանջած հատկանիշներին համապատասխան, սակայն այդ արտադրանքը պարունակում է մի շարք տարրեր, որոնք կարող են օգտագործվել նաև այլ արտադրանքներում:

- Տարրերն արտադրվում են խմբաքանակներով և ծախսերը գրանցվում են խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառման մատյաններում:
- Երբ տարրերը պատրաստ են, պատվերը փակվում է և տարրերը տեղափոխվում են ավարտված դետալների պահեստ, ենթադրենք՝ խմբաքանակի միջին ինքնարժեքով:
- Խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառումը հատուկ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման տարատեսակ է, որի դեպքում ծախսերը վերագրվում են ապրանքների խմբաքանակներին: Երբ հաճախորդը պատվեր է տալիս, ապա բացվում է պատվերի նոր համար և պահեստից ստացվող պահանջված դետալները ծախսագրվում են տվյալ պատվերին:

**5.2.1. Խմբաքանակի օպտիմալ պարունակություն (ԽՕՊ)<sup>9</sup>**

Ապրանքները խմբաքանակներով արտադրելու և մինչև վաճառվելը կամ որպես կոմպլեկտավորող նյութ օգտագործելը պաշարներում դրանց մնալու դեպքում, մեկ խմբաքանակում արտադրվելիքի օպտիմալ քանակության որոշումը շարունակական և կարևորագույն խնդիր է, որի լուծման ժամանակ պետք է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

- արտադրության և սպառման ծավալները
- պահման ծախսերը և ապրանքի առկայությունը
- արտադրական կարողությունների գործարկման և ապագործարկման համար պահանջվող ժամանակը
- առկա արտադրական կարողությունների՝ մեքենա-սարքավորումների, աշխատուժի և ծառայությունների անհրաժեշտությունն այլ ապրանքների տեսանկյունից:  
 Խմբաքանակի օպտիմալ պարունակությունը (ԽՕՊ) կարող է որոշվել հետևյալ եղանակներով.
- Աղյուսակային վերլուծություն. տարբեր պարունակություն ունեցող մի շարք խմբաքանակների մեկ միավորի ինքնարժեքի հաշվարկում՝ միավորի հաշվով նվազագույն ինքնարժեքն ունեցող խմբաքանակի ընտրության նպատակով:
- Գրաֆիկական վերլուծություն. համադրելով պահման ծախսերն ու արտադրության ծախսերը:
- Բանաձևի միջոցով. այն շատ նման է պաշարների դեպքում կիրառվող ՊՕԶ բանաձևին<sup>10</sup>: Իրականում, խնդիրը նույնն է, չհաշված այն, որ այս դեպքում փոխարինումն անմիջապես չի հետևում: Խմբաքանակի արտադրությանը զուգընթաց, դրա որոշ քանակությունը կարող է օգտագործվել պահանջարկը բավարարելու համար: Դա հնարավորություն է տալիս իջեցնելու պաշարների միջին մակարդակը և, այդպիսով, պահման ծախսերը: Նկատել, այսուհանդերձ, որ եթե R-ը D-ից շատ է բարձր, ապա կարելի է օգտագործել ՊՕԶ բանաձևը (հետևապես  $D \approx 0$ ).

$$\text{ԽՕՊ} = \sqrt{\frac{2CD}{H(1 - \frac{D}{R})}}$$

որում

- D = տարեկան պահանջարկ
- C = գործարկման/ապագործարկման ծախսեր
- H = պահեստավորման տարեկան ծախսեր
- R = արտադրության ընթացիկ ծավալ

**5.2.2. Խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառման եղանակները**

Յուրաքանչյուր խմբաքանակի ծախսերը գրանցվում են **խմբաքանակի ծախսերի մատյանում/քարտում** ճիշտ նույն կերպ, ինչ պատվերի դեպքում էր: Վերադիր ծախսերի բաշխման հարցում առկա են նույն խնդիրները:

Միակ տարբերությունն այն է, որ ծախսերը, մեկ ապրանքի հաշվով հավաքվելու փոխարեն, հավաքվում են ապրանքների խմբի հաշվով: Եթե կարիք կա ունենալու առանձին միավորի ինքնարժեքը (օրինակ՝ պատվերի վրա ծախսագրելու համար), ապա դա հաշվարկվում է հետևյալ կերպ.

Միավորի ինքնարժեք =  $\frac{\text{խմբաքանակ ընդհանուր ինքնարժեք (ներառյալ վերադիր ծախսերը)}}{\text{Միավորների քանակը խմբաքանակում}}$

Բազմաթիվ կազմակերպություններ (օրինակ՝ ավտոմոբիլ արտադրողները) գործարկում են շարունակական արտադրական հոսքագիծ կամ հոսքագծեր, որոնց անհատական աշխատանքի հավաքական արդյունքը պատրաստի արտադրանքն է:

Այդ կազմակերպությունների արտադրանքն ուղղված չէ որևէ կոնկրետ հաճախորդի պահանջումների բավարարմանը, այդուհանդերձ, իրենց արտադրանքի ծախսերի գնահատման համար նրանք կարող են կիրառել խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառման մոտեցումը:

Սկզբունքները նույնն են, ինչ նկարագրվեց վերևում, իսկ ավելի կոնկրետ՝ ծախսերը գրանցվում են խմբաքանակի համար և հաշվարկվում է միավորի միջին ծախսը: Տարբերությունը խմբաքանակի մեծության որոշման մեջ է: Հաճախ դա արվում է ժամանակի՝ հաշվապահական ժամանակահատվածի կամ կազմակերպության կողմից որոշված որևէ ավելի կարճ ժամանակահատվածի հիման վրա:

**5.3. Պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառում**

**Պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառումը** հատուկ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառման տարատեսակ է, որի դեպքում ծախսերը վերագրվում են անհատական պայմանագրերին:

Չնայած, պայմանագիրը կարող է հիմնականում դիտվել որպես «երկարատև պատվեր», որոշակի տարրեր առանձնահատուկ են դարձնում դրա ծախսերի հաշվառումը պատվերի ինքնարժեքի հաշվառումից.

- ծախսերը, որոնք կարող են ներառել նաև սարքավորումների արժեքն ու ենթակապալառուների վարձատրությունը
- միջանկյալ (աճողական) վճարի ստացումը
- մինչև պայմանագրի ավարտը շահույթի մի մասի ճանաչումը:  
 Ինքնարժեքն ըստ պայմանագրի ձևավորելու դեպքում յուրաքանչյուր պայմանագրի դիտվում է որպես տարբերակելի **ինքնարժեքի միավոր** և յուրաքանչյուր պայմանագրի ծախսերը հավաքվում են առանձին հաշվապահական հաշվում, ներառյալ՝ հատուկ տվյալ պայմանագրի համար գնված կամ առանձնացված սարքավորումներն ու վարձված աշխատուժը:

<sup>9</sup> Economic batch quantity (EBQ)

<sup>10</sup> Պատվերի օպտիմալ քանակություն՝ Economic order quantity (EOQ)

Միջանկյալ վճարումները պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառման կարևորագույն առանձնահատկություններից են: Պայմանագրի կատարման ընթացքում պատվիրատուի ներկայացուցիչները (կամ գնահատողները) հավաստագիր են թողարկում՝ նշելով այն գումարը, որ պատվիրատուն այդ պահին պարտավոր է վճարել՝ պայմանագրային աշխատանքների կատարված մասի դիմաց: Մեծամասամբ, այդ փուլում կապալառուն պատվիրատուին հետագայում վճարման հաշիվ է ներկայացնում:

Սովորաբար, կապալառուն ստանում է հավաստագրում նշված գումարի միայն մի մասը, քանի դեռ պայմանագրային աշխատանքներն ընթացքի մեջ են: Հաճախորդի կողմից դեռևս չվճարված գումարները հայտնի են որպես **ապահովագումարներ**: Այդ ապահովագումարները կապալառուին կվճարվեն միայն պայմանագրի կատարումից որոշ ժամանակ անց, երբ բոլոր թերությունները վերացված կլինեն:

Համաձայն Հայաստանի Հանրապետության Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտ 11-ի, «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտի, պայմանագրի **ճանաչման ենթակա շահույթը** կարող է ստացված համարվել միայն այն դեպքում, երբ պայմանագրի արդյունքը կարելի է գնահատել **բավարար ճշտությամբ**: Կանխատեսվող **կորուստները** պետք է ճանաչվեն **անմիջապես**: Հետևյալ օրինակը ներկայացնում է այդ դրույթը:

Օրինակ.

Պայմանագիր No. 41-ը սկսել է գործել 20x1թ. ընթացքում և ունի հաստատուն \$200,000 արժեք: 20x1թ. ընթացքում նյութածախսը, աշխատավարձերը և վճարները ենթակապալառուին կազմել են \$90,000: 20x1թ. \$20,000 արժեքով սարքավորում է գնվել՝ հատուկ No. 41 պայմանագրի համար:

20x1թ. վերջում.

1. սարքավորման արժեքը գնահատվել է \$15,000
2. դեռևս չօգտագործված նյութերի արժեքը գնահատվել է \$19,000
3. գնահատողի հավաստագրի համաձայն, արդեն կատարվել է \$100,000 արժեքով աշխատանք:

Գնահատումների համաձայն, պայմանագրի կատարումն ամբողջականացնելու համար կարիք կլինի ծախսել ևս \$74,000: Այդ թիվը ներառում է սարքավորման և ենթակապալառուների մասով ապագա համապատասխան ծախսը:

Հաճախորդի կողմից որպես ապահովագումար պահվել է կատարումը հավաստված աշխատանքի արժեքի 20%-ը: Սնացյալ գումարը վճարվել է: Կապալառուն կրեդիտագրում է պայմանագրի հաշիվը գնահատողի հավաստագրերի ամբողջ արժեքով, դրանք ստանալուն պես:

Պահանջվում է պատրաստել 20x1թ. շահույթի և վնասի հաշվում ներառման ենթակա շահույթի մեծության հաշվարկը:

Լուծում.

Պայմանագրի գծով 20x1թ. ճանաչման ենթակա շահույթը

	\$
<i>Փաստացի ծախսն առ այսօր</i>	
Նյութեր, աշխատավարձ և ենթակապալառուներ	90,000
Հանած. Չօգտագործված նյութերը 20x1թ. վերջին	19,000
	71,000
Գումարած. Սարքավորման մաշվածքը \$(20,000 – 15,000)	5,000
Պայմանագրի գծով ծախսերը 20x1թ. վերջի դրությամբ	76,000
Գումարած. պայմանագիրն ավարտելու համար սպասվող ապագա ծախսեր	74,000
Ընդամենը՝ պայմանագրի գնահատված ծախսեր	150,000
<i>Պայմանագրի շահույթ</i>	
Պայմանագրի գին (հաստատուն)	200,000
Հանած. Պայմանագրի ծախսեր (վերը նշված)	150,000
Պայմանագրի շահույթ (գնահատված)	50,000

$$20x1թ. \text{ շահույթ} = \frac{\text{Կատարումը հավաստված աշխատանք}}{\text{Պայմանագրի գին}} \times \text{Պայմանագրից ենթադրվող շահույթ}$$

$$= \frac{\$100,000}{\$200,000} \times \$50,000 = \$25,000$$

**Ծանուցում.** քանի որ թիվ 41 պայմանագիրը սկսել է գործել 20X1 թվականին, այս աճողական վերագրելի շահույթը ենթակա է ճանաչման 20X1 թվականին: Ավելի վաղ տարիներին սույն պայմանագրի մասով որևէ շահույթ չի ճանաչվել:

#### 5.4. Ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվառում

Մինչ այժմ մենք ինքնարժեքի ձևավորումը դիտարկում էինք արտադրական ձեռնարկությունների օրինակով, որոնք ունեն ապրանքի կամ ինքնարժեքի որոշակի նյութական միավոր, որոնք հաշվով էլ ծախսերը հաշվառվում են: Այն բիզնեսները կամ ստորաբաժանումները, որոնք ծառայություններ են մատուցում, սովորաբար ինքնարժեքի այդպիսի հեշտորեն նկատելի միավոր չունեն, և ոչ էլ այդքան հեշտ է ծախսերը վերագրել առանձին արտադրանքին:

Ծառայություններ **վաճառող** կազմակերպությունների օրինակներ են.

- կոնուճակ ծառայությունները. էլեկտրակառուցություն, գազ, ջուր և հեռախոս

- մասնագիտական ծառայությունները, հաշվապահություն, ճարտարապետություն և այլն
- մարդատար և բեռնատար տրանսպորտը
- հեռարձակումը
- հիվանդանոցները
- թատրոնները
- կրթության ոլորտը:
  - **Ձեռնարկությունների ներսում ծառայություններ մատուցող** ստորաբաժանումների (որոնց մեծ մասը դրսից եկամուտ չի վաստակում) օրինակներ են.
    - ճաշարանները
    - ուսուցողական ստորաբաժանումները
    - սպասարկող ծառայությունները
    - էներգետիկ ծառայությունները
    - մաքրող ստորաբաժանումները
    - անվտանգության ստորաբաժանումները
    - խանութները:
  - **Ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվառումը** ինքնարժեքի հաշվառման մեթոդ է, որը կիրառվում է ծառայություն մատուցող ձեռնարկության, կամ ձեռնարկության ներսում մատուցվող ծառայության դեպքում և նպատակ ունի հաշվառելու ծառայության յուրաքանչյուր միավորի մատուցման ինքնարժեքը:
    - Ղեկավարությունը, ինչպես որոշումների կայացման, այնպես էլ վերահսկողության նպատակով, կարիք ունի իմանալու ծառայության յուրաքանչյուր միավորի մատուցման ինքնարժեքը:
      - **Որոշումների կայացման տեսանկյունից** միավորի ինքնարժեքի ինացությունը կարևոր է գնի սահմանման համար, եթե ծառայությունը վաճառվում է և որոշելու համար, թե արդյոք ավելի գերադասելի է ծառայությունը մատուցել սեփական ուժերով թե՞ գնել այն, եթե ծառայությունը բիզնեսի մասն է կազմում:
      - **Գնահատման և ծախսերի վերահսկման** առումով խիստ կարևոր է, որ ղեկավարությունը կարողանա համեմատել (1) միավորի ինքնարժեքը տարբեր տարածքներում կամ տարիներին, և (2) միավորի փաստացի ինքնարժեքը ակնկալվող կամ բյուջետավորված ինքնարժեքի հետ:
        - Այդուհանդերձ, ինքնարժեքի միավորի որոշումը միշտ չէ, որ հեշտ է: Ղեկավարությունը պետք է որոշի, թե ինչպես չափել մատուցվող ծառայությունը, թե գործունեության որ չափանիշներն են ամենից շատ համապատասխանում ծախսերի վերահսկման նպատակին և թե ինչպես հաշվառել ծախսերը:
          - Ուղղակի և անուղղակի ծախսերը պետք է հստակեցվեն կամ վերագրվեն ծառայություն մատուցող յուրաքանչյուր ստորաբաժանմանը, և ներկայացվեն համարժեք խմբավորումներով: Դա կարելի է իրականացնել մատակարարների ինվոյսների կողմնորման, ինչպես նաև վերադիր ծախսերի կանխորոշված նորմաների կիրառման միջոցով: Ղեկավարությունը պետք է նաև հստակեցնի, թե ինքն ինչ լրացուցիչ տեղեկատվության կարիք ունի, օրինակ, ծախսերի բաժանման, ըստ բնույթի՝ հաստատունի և փոփոխունի:

### Ինքնաստուգման հարցեր

1. Ի՞նչ է խմբաքանակի օպտիմալ պարունակությունը:
2. Ո՞րն է Հայաստանի Հանրապետության Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտ 11-ի՝ «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտի պահանջը:
3. Հաճախ պնդվում է, որ ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվառումն ավելի բարդ է, քան արտադրության ինքնարժեքի հաշվառումը: Մեկնաբանե՞ք այդ պնդումը:
4. Բերե՞ք ձեռնարկությունների ներսում ծառայություններ մատուցող ստորաբաժանումների օրինակներ:
5. Ո՞ր դեպքերում է կիրառվում հատուկ պատվերի ինքնարժեքի հաշվառումը:



## ԳԼՈՒԽ 6. ԱՐՏԱԴՐԱՊՐՈՑԵՍԻ ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ

*Թեմայի նպատակն է՝* ուսանողին ծանոթացնել արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառմանը: Ձեռնարկությունների մեծամասնության արտադրական գործառնությունները կարող են դասակարգվել որպես կամ հատուկ պատվերներին, կամ էլ շարունակական գործառնություններին առնչվող: Առաջինը ներկայացվեց նախորդ գլխում: Ստորև կներկայացվի շարունակական գործառնության ինքնարժեքի հաշվառումը, որը կիրառվում է, երբ ապրանքները կամ ծառայություններն արդյունք են շարունակական կամ կրկնվող գործառնությունների կամ պրոցեսների:

*Ունակությունների և հմտությունների նկարագիրը:* Թեմայի ավարտից հետո ունկնդիրները կկարողանան

- նկարագրել, թե որ դեպքերում է կիրառվում արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառումը
- ներկայացնել արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառման ընթացակարգը
- տիրապետել արտադրապրոցեսի կորուստների հաշվառման տեխնիկային
- տիրապետել անավարտ արտադրանքի հաշվառման տեխնիկային
- տիրապետել համատեղ արտադրատեսակների և ուղեկցող արտադրատեսակների հաշվառման տեխնիկային

### 6.1. Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառման էությունը

Նախորդ բաժնում ծախսերն ուղղակիորեն բաշխվում էին որոշակի պատվերի կամ խմբաքանակի վրա: Այն դեպքում, երբ նույնանման ապրանքները և ծառայություններն արդյունք են **կրկնվող և շարունակական գործառնությունների** շարքի, օգտակար է հաշվարկել յուրաքանչյուր գործառնության ինքնարժեքը:

**Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառումը** կիրառվում է այն դեպքում, երբ փոխկապակցված գործառնությունների շարքի արդյունքում արտադրվում են նույնանման ապրանքներ, օրինակ,

- նավթի վերամշակում
- գարեջրագործություն
- պահածոյագործություն:

Այնուհետև, քանի որ կարելի է ենթադրել, որ արտադրված յուրաքանչյուր միավորի վրա ծախսվել է աշխատանքի միևնույն քանակությունը, տվյալ ժամանակաշրջանի ծախսերը վերագրվում են գործառնություններին կամ օպերացիաներին և հաշվարկվում են միավորի ծախսերը՝ գործառնությունների ծախսերը բաժանելով արտադրված միավորների քանակի վրա: Դա հայտնի է որպես **արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառում**:

Պրոցեսային համակարգի հիմնական ֆիզիկական էությունը կայանում է նրանում, որ ապրանքները, հունքի ներմուծման փուլից մինչև պատրաստի արտադրանք դառնալը, անցնում են արտադրական մի շարք, որոշակի փուլերով կամ **արտադրապրոցեսներով**: Այդպիսի իրադրությունում գործնական չի լինի կապակցել որոշակի ծախսը արտադրանքի որոշակի միավորի հետ: Օրինակ, ներկերի արտադրության դեպքում անհնար կլինի առանձնացնել արտադրանքի մեկ միավորը (մեկ լիտր ներկ) և որոշել, թե հատկապես որ հումքն է վերածվել ներկի տվյալ լիտրին: Արտադրապրոցեսներով գործող ձեռնարկության բնույթն այնպիսին է, որ արտադրական պրոցեսի ներարկումները կատարվում են շարունակաբար՝ կորցնելով իրենց հասցեականությունը, և արտադրանքի շարունակական էլք է ստացվում:

Արտադրության ինքնարժեքի հաշվառումը ներառում է հետևյալ քայլերը.

- յուրաքանչյուր արտադրապրոցեսի հետ կապված ծախսերի (ուղղակի և անուղղակի) որոշում
- արտադրապրոցեսի միավոր արտադրանքի միջին ինքնարժեքի հաշվարկում համապատասխան ծախսերը հարաբերելով արտադրանքի համապատասխան միավորների քանակի վրա:
- մեկ արտադրապրոցեսից մյուսին փոխանցված արտադրանքի և անավարտ արտադրանքի գնահատում կիրառելով միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը
- առաջին արտադրապրոցեսի արդյունքի ինքնարժեքը վերածվում է հաջորդ արտադրապրոցես մուտքագրվող ինքնարժեքի և այդպես շարունակ, մինչև որ վերջին արտադրապրոցեսի արդյունքում ներառվում են բոլոր արտադրապրոցեսների ինքնարժեքները:
- Այս գործելակարգը բարդացնող գործոններն են.
- թողարկված միավորները հավասար չեն լինի մուտքագրված միավորներին, քանի որ արտադրության ընթացքում տեղի են ունենում կորուստներ
- մասնակիորեն արտադրված միավորների, այսինքն՝ **անավարտ արտադրանքի** առկայությունը ժամկետի վերջում:

Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառման նպատակով ինքնարժեքի հաշվառման համակարգի նախագծման ժամանակ կառավարչական հաշվապահը պետք է ապահովի հետևյալ տեղեկատվության գրանցումը.

- **Ուղղակի հումքի և նյութերի** մուտքագրումը յուրաքանչյուր արտադրապրոցես: Այս տեղեկատվությունը պետք է գրանցվի արտադրամասերի պահանջագրերում և գնանշվի մատակարարների վճարային պահանջագրերի կամ պաշարների գրանցամատյանների հիման վրա:
- **Աշխատավարձի ծախսերը** յուրաքանչյուր արտադրապրոցեսի գծով: Աշխատաժամանակի ծախսը գրանցող քարտերը կամ գրաֆիկները պետք է վերլուծվեն և ընդհանրացվեն ըստ արտադրապրոցեսների, որպեսզի ի հայտ բերվեն յուրաքանչյուր արտադրապրոցեսի գծով աշխատավարձի ծախսերը:
- **Վերադիր ծախսերը** կամ վերամշակման անուղղակի ծախսերը յուրաքանչյուր արտադրապրոցեսի գծով: Այս տեղեկատվությունը կստացվի կամ մատակարարների վճարային պահանջագրերից, կամ էլ, ներառման կանխորոշված դրույթով, կվերագրվի յուրաքանչյուր արտադրապրոցեսին:

- Ավարտում արտադրանքի փոխադրումը հաջորդ արտադրապրոցես կամ պատրաստի արտադրանքի պաշարներին: Արտադրանքի փոխադրումները, արտադրապրոցեսի վերջում, պետք է գրանցվեն արտադրական հաշվետվություններում:
- Մանրամասն տվյալներ **անավարտ արտադրանքի** և **խտանի** վերաբերյալ: Այս տեղեկատվությունը պետք է ներառվի արտադրական հաշվետվություններում:

**6.2. Արտադրապրոցեսի կորուստների հաշվառում**

Պրոցեսային գործառնության բնույթն այնպիսին է, որ մուտքագրված ծավալները հազվադեպ են հավասար լինում թողարկված ծավալներին: Տարբերությունը, կամ կորուստը, վերլուծվում է՝ համեմատելով ակնկալվող (և անխուսափելի համարվող) կորուստը և փաստացի տեղի ունեցող լրացուցիչ կորուստը (կամ դրա բացակայությունը):

**Նորմատիվային կորուստը** կորստի այն գումարն է, որը սպասվում է արտադրապրոցեսի տվյալ գործառնության: Ակնկալիքը հիմնված է նախկին փորձի վրա և կորուստը համարվում է անխուսափելի: Նորմատիվային կորուստը, սովորաբար, արտահայտվում է մուտքային ծավալի նկատմամբ տոկոսային արտահայտությամբ:

Նորմատիվային թափոնի հաշվառման ժամանակ դրա արտադրության զուտ ծախսերը վերագրվում են արտադրանքի մյուս միավորներին:

Երբ թափոնը լուծարային արժեք ունի, հնարավոր է կիրառել հաշվապահական այլընտրանքային երկու մոտեցումներ.

1. լուծարային վաճառքի գումարով կրեդիտագրել «այլ եկամուտներ» հաշիվը՝ մնացորդն ուղղակիորեն տեղափոխելով շահույթի և վնասի հաշիվ կամ
2. նորմատիվային թափոնի վաճառքից ակնկալվող եկամտի չափով նվազեցնել արտադրապրոցեսի ինքնարժեքը:

Նախընտրելին 2-րդ մոտեցումն է:

Օրինակ.

Հետևյալ տվյալները վերաբերվում են մարտ ամսվա արտադրապրոցեսների շարքից առաջինին.

Մուտքագրված նյութեր 1200 կգ

Աշխատավարձի գծով ծախս \$8,000

Վերադիր ծախսեր. ներառված են ըստ աշխատավարձի 75% -ի:

Այս ամիս տեղ են գտել մուտքագրված նյութերի 15%-ի չափով նորմատիվային թափոններ: Դրանք կարելի է վաճառել կիլոգրամը \$6.50-ով:

Հաշվարկեք մեկ կիլոգրամի ինքնարժեքը մարտ ամսին:

Լուծում.

Մեկ կգ-ի ինքնարժեքը կարող է հաշվարկվել որպես.

Պրոցեսի ինքնարժեք – նորմատիվային թափոնների արժեք

Մուտքագրված նյութեր – նորմալ թափոններ

Նորմատիվային թափոնները կազմել են. 15% x 1,200 = 180 կգ

$$\text{Մեկ կգ-ի ինքնարժեքը} = \frac{\$(12,000 + (8,000 \times (1.75))) - (180 \times 6.50)}{1,200 - 180} = \frac{\$24,830}{1,020} = \$24.34$$

Հաճախ արտադրապրոցեսների իրականացման արդյունքում ստացվող փաստացի կորուստները տարբերվում են ակնկալվածից: Այդ տարբերությունները հայտնի են որպես գերկորուստներ և գերշահումներ:

**Նորմատիվային կորուստի** նկատմամբ փաստացի կորուստի գերազանցումը հայտնի է որպես **գերկորուստ**: Այս կորուստն անսպասելի է և համարվում է, որ դրանից կարելի է խուսափել: Հետևաբար, այս թափոնների արտադրության ծախսերը նույն հաշվապահական ձևակերպումը չեն ստանում, ինչ նորմատիվային թափոնների արտադրության ծախսերը, այլ դուրս են գրվում շահույթի և վնասի հաշվին հանած լուծարային մուտքերը:

Հետևյալ օրինակը ցուցադրում է գերկորուստների հաշվառման կարգը.

Օրինակ.

Հետևյալ տվյալները վերաբերվում են ապրիլ ամսվա արտադրապրոցեսներից մեկին.

	\$
Մուտքագրված նյութեր 1,000 կգ., ընդի. արժեքը՝	9,000
Աշխատավարձ	18,000
Վերադիր ծախս	<u>13,500</u>
	40,500

Ակնկալվել էր մուտքագրված նյութերի 10%-ի չափով նորմատիվային կորուստ:

Փաստացի թողարկումը կազմել է 850 կգ:

Թափոնները վաճառվում են կիլոգրամը \$9-ով:

Լուծում.

Պետք է կատարվեն հետևյալ քայլերը.

1. Նորմատիվային կորուստը կազմում է 1,000 կգ-ի 10%-ը կամ 100 կգ:
2. Ակնկալվող թողարկումը հավասար է մուտքագրված նյութերի և նորմատիվային կորուստների տարբերությանը.  
= 1,000 կգ – 100 կգ = 900 կգ (ուստի գերկորուստը = 900 – 850 = 50 կգ):
3. Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքը կազմել է \$40,500 – (100 կգ x \$9) = \$39,600:
4. Միավորի ինքնարժեքը կազմել է.

$$\frac{\$39,600}{900} = \$44$$

Այն օգտագործվում է որոշելու համար ինչպես թողարկման (ապրանքի արտադրության), այնպես էլ գերկորստի արժեքը:

		\$	\$
<i>Թողարկման արժեքը</i>	<i>850 × \$44</i>		<i>37,400</i>
Գերկորստի արժեքը	50 × \$44	2,200	
Հանած լուծարային մուտքեր	50 × \$9	(450)	
		<hr/>	
Շահույթի և վնասի հաշվի դեբետագրում			1,750
			<hr/>
Հաշվառված զուտ ծախսերի հանրագումարը. (\$40,500 – (150 × \$9))			39,150

Այն մեծությունը, որով փաստացի կորուստը զիջում է նորմատիվային կորուստին, հայտնի է որպես **գերշահում**:

Հետևյալ օրինակը ցուցադրում է գերշահումների հաշվառման կարգը.

Օրինակ.

Հետևյալ տվյալները վերաբերում են մայիս ամսվա արտադրապրոցեսներից մեկին.

	\$
Մուտքագրված նյութեր 1,000 կգ, արժեքը՝	9,000
Աշխատավարձ	18,000
Վերադիր ծախս	13,500
	<hr/>
	40,500

Ակնկալվել էր մուտքագրված նյութերի 10%-ի չափով նորմատիվային կորուստ:

Փաստացի թողարկումը կազմել է 920 կգ:

Թափոնները վաճառվում են կիլոգրամը \$9-ով:

Լուծում.

Քայլերը նույնն են, ինչ վերևում.

1. Նորմատիվային կորուստները հավասար են 1,000 կգ-ի 10%-ին կամ կազմել են 100 կգ:
2. Ակնկալվող թողարկումը հավասար է մուտքագրված նյութերի և նորմատիվային կորուստների տարբերությանը  
= 1,000 կգ – 100 կգ = 900 կգ (ուստի գերշահումը = 20 կգ)
3. Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքը կազմել է \$40,500 – (100 կգ × \$9) = \$39,600
4. Միավորի ինքնարժեքը կազմել է  $\frac{\$39,600}{900} = \$44$

		\$	\$
Թողարկման արժեք	920 × \$44		40,480
Գերշահման արժեք	20 × \$44	880	
Հանած չստացված լուծարային մուտքեր	20 × \$9	(180)	
Շահույթի և վնասի հաշվի կրեդիտագրում			700
Հաշվառված զուտ ծախսեր (կազմել են \$40,500 – (80 × \$9))			39,780

### 6.3. Անավարտ արտադրություն

Ժամանակաշրջանի վերջում կարող են առկա լինել որոշ արտադրատեսակներ, որոնց արտադրությունը սկսվել է, բայց դեռ չի ավարտվել: Դրանք կոչվում են անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդ:

Եթե ենթադրենք, որ անավարտ արտադրանքը սկզբնական մնացորդ չի ունեցել, ապա ժամանակաշրջանի արտադրանքը բաղկացած կլինի.

1. արտադրանքի այն միավորներից, որոնց արտադրությունը սկսվել է և ամբողջությամբ ավարտվել է,
2. արտադրանքի այն միավորներից, որոնց արտադրությունը սկսվել է հաշվետու ժամանակահատվածի ընթացքում, բայց որոնք միայն մասնակիորեն են արտադրվել ժամանակաշրջանի ավարտին: Անավարտ արտադրանքի այս վերջնական մնացորդի արտադրությունը կամբողջականամա հաջորդ ժամանակահատվածում, երբ հետագա ծախսեր կարվեն դրանք ավարտին հասցնելու համար:

Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառման համակարգի դեպքում ծախսերը բաշխվում են արտադրանքի միավորների միջև՝ **համարժեքային միավորների** հիման վրա: Այս մոտեցման հիմքում դրված է այն գաղափարը, որ արտադրանքի մեկ միավորի արտադրությունը սկսելուց հետո, եթե այդ միավորը դեռևս անավարտ վիճակում է, այն կարելի է արտահայտել որպես ավարտուն միավորի մասնաչափ:

Օրինակ, եթե 100 միավորներ, արդեն դրանցում ներառված ծախսերի տեսանկյունից, գտնվում են արտադրապրոցեսի ուղիղ միջնամասում, ապա դրանք, գործնականում, նույնն են, ինչ 50 ավարտուն միավորները: Այդ իսկ պատճառով, կիսով չափ պատրաստ 100 միավորները կարող են համարվել 50 ավարտուն համարժեքային միավորներ:

Օրինակ.

Արդյունաբերողը արտադրությունը սկսում է մարտի 1-ին: Մարտ ամսվա ընթացքում նա սկսում է աշխատել արտադրանքի 20,000 միավորների վրա: Մարտի վերջին 1,500 միավորներ դեռևս

արտադրապրոցեսի մեջ են և, գնահատականների համաձայն, դրանցից յուրաքանչյուրը պատրաստ է երկու երրորդ մասով: Ժամանակահատվածի ընդհանուր ծախսերը կազմում են \$19,500:

Հաշվարկեք պատրաստի արտադրանքի և անավարտ արտադրանքի արժեքը մարտի 31-ի դրությամբ: Այդ անելու համար.

1. Հետևեք միավորների **ֆիզիկական հոսքին** այնպես, որ արտադրություն մուտք արված միավորների քանակը համապատասխանի ժամանակաշրջանի վերջին պատրաստի կամ անավարտ վիճակում առկա արտադրանքին:
2. Առաջին քայլի արդյունքում ստացված միավորները վերածեք արտադրանքի **համարժեքային միավորների**՝ արտադրության յուրաքանչյուր գործոնի (նյութերի, աշխատավարձի և այլն) համար:
3. Հաշվարկեք յուրաքանչյուր գործոնի **ընդհանուր ծախսը** ժամանակաշրջանի ընթացքում:
4. Ընդհանուր ծախսերը հարաբերեք համարժեքային միավորներին՝ ստանալու համար **համարժեքային մեկ միավորի ինքնարժեքը**:
5. Համարժեքային միավորները բազմապատկեք համարժեքային մեկ միավորի ինքնարժեքով՝ ստանալու համար **պատրաստի արտադրանքի և անավարտ արտադրանքի ինքնարժեքը**: Համաձայնեցրեք այդ արժեքները ժամանակաշրջանի՝ երրորդ քայլում հաշվարկված ընդհանուր ծախսերի հետ:  
Լուծում.

1.	Արտադրությունը սկսված միավորներ	20,000
	Անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդ	զրո
	Անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդ	(1,500)
	Արտադրությունը սկսված և ավարտված միավորներ	18,500

	Միավորներ	Ավարտունությունը	Համարժեքային միավորներ
	(a)	(b)	(c) = (a) × (b)
Սկսված և ավարտված	18,500	1	18,500
Անավարտ արտադրանք	1,500	$\frac{2}{3}$	1,000
			19,500

7. Ժամանակաշրջանի ծախսերը. \$19,500

8. Համարժեքային միավորի ինքնարժեքը =  $\frac{\$19,500}{19,500} = \$1$

	Միավորներ	Ավարտունու- թյունը
Պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը	$18,500 \times \$1$	18,500
Անավարտ արտադրանքի ինքնարժեքը	$1,000 \times \$1$	1,000
Ժամանակաշրջանի ընդհանուր ծախսերը		19,500

Ժամանակաշրջանի վերջին առկա անավարտ արտադրանքի 1,500 միավորների արժեքը (ելնելով 1,000 համարժեքային միավորներից) կազմում է \$1,000:

Վերը բերված օրինակում ենթադրվեց, որ անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդները բացակայում էին: Գործնականում, իհարկե, դժվար թե դա այդպես լինի և անավարտ արտադրության մակարդակի փոփոխությունները ժամանակահատվածի ընթացքում կարող են խնդիրներ առաջացնել: Ընդհանուր առմամբ, գոյություն ունեն այդ փոփոխությունների հաշվառման երկու եղանակներ.

1. Կշռված միջինի (կամ միջինացման) եղանակը
2. ՖԻՖՕ եղանակը:  
Կշռված միջինի (կամ միջինացման) եղանակի դեպքում անավարտ արտադրանքի պաշարների արժեքն ավելացվում է ընթացիկ ծախսերին՝ ստանալու համարժեքային մեկ միավորի ընդհանուր միջին ինքնարժեքը: Այսինքն, տարբերակում չի արվում ժամանակաշրջանի սկզբում առկա և ժամանակաշրջանի ընթացքում ավելացվող անավարտ արտադրանքի միավորների և դրանց հետ առնչություն ունեցող ծախսերի միջև:

Օրինակ.  
 Դեկտեմբերի 1-ին առկա է անավարտ արտադրանք (15,000 միավոր, ավարտունությունը՝ երկու հինգերորդ մասով) \$10,250 (անավարտ արտադրանքի արժեքը բաղկացած է \$9,000 արժողությամբ նյութերից և \$1,250 վերամշակման ծախսերից<sup>11</sup>):

Դեկտեմբերին նախաձեռնված քանակ	30,000
Դեկտեմբերին ավարտված քանակ	40,000
Անավարտ արտադրանքը դեկտ. 31-ին	5,000 (կիսով չափ պատրաստ)
Ամսվա նյութածախս	\$24,750
Ամսվա վերամշակման ծախսեր	\$20,000

Նյութերն ամբողջությամբ ներմուծվում են արտադրապրոցեսի սկզբում: Վերամշակման ծախսերը կատարվում են արտադրապրոցեսի ընթացքում, համաչափորեն:

Հաշվարկեք դեկտեմբեր ամսվա պատրաստի արտադրանքի և դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ՝ անավարտ արտադրանքի արժեքներն, օգտագործելով միջին կշռված եղանակը:

Լուծում.

Ամենահեշտը կլինի հետևյալ հնգաքայլ եղանակի կիրառումը.

<b>Դեկտեմբերի 31-ով ավարտվող ամսվա</b>	<b>ծախսերի հաշվետվություն</b>	<b>արտադրական</b>
1.	Ֆիզիկական հոսքերը	
	<i>Միավորներ</i>	
	Անավարտ արտադրանքի սկզբն. մնացորդ	15,000
	Նախաձեռնված քանակ	30,000
		<hr/>
	Պետք է հաշվառել	45,000
		<hr/>
	Ավարտուն արտադրանք	40,000
	Անավարտ արտադրանքի վերջն. մնացորդ	5,000
		<hr/>
	Հաշվառվել է	45,000
		<hr/>

3.	<b>Համարժեքային միավորներ</b>				
	<b>Միավորներ</b>	<b>Նյութեր</b>		<b>Աշխատավարձ</b>	
		Ավարտու- նությունը	Համարժե- քային միավորներ	Ավարտու- նությունը	Համարժե- քային միավորներ
	Ավարտվել է	40,000	1	40,000	1
	Անավարտ արտադրանքի վերջն. մնացորդ	5,000	1	5,000	½
	Ընդամենը համարժեքային միավորներ		45,000		42,500

**Ծանուցում.** այս պահին անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդի ավարտունության աստիճանը, կշռված միջինի եղանակի պարագայում, նշանակություն չունի: Այն սակայն, իհարկե, օգտագործվել է՝ զնահատելու համար անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդը նոյեմբերի 30-ին:

4.	Ծախսերը, որ պետք է հաշվառվեն	<i>Նյութեր</i>	<i>Վերամշակում</i>	<i>Ընդամենը</i>
		\$	\$	\$
	Անավարտ արտադրանք դեկտ. 1-ին	9,000	1,250	10,250
	Գումարած. դեկտեմբերի ծախսեր	24,750	20,000	44,750
		<hr/>	<hr/>	<hr/>
		33,750	21,250	55,000
		<hr/>	<hr/>	<hr/>
5.	<b>Համարժեքային միավորի ինքնարժեք</b>	$\frac{\$33,750}{45,000} = 75$ ցենտ		$\frac{\$21,250}{42,500} = 50$ ցենտ

<sup>11</sup> conversion costs, իրենից ներկայացնում է ուղղակի աշխատավարձի և վերադիր ծախսերի հանրագումարը

6.

			Ընդամենը	
Պատրաստի արտադրանքի հնքնարժեք	40,000 × 75g = \$30,000	40,000 × 50g = \$20,000	50,000	
Անավարտ արտադրանքի հնքնարժեք	5,000 × 75g = \$3,750	2,500 × 50g = \$1,250	5,000	
Ընդամենը ծախսեր (որը հավասար է 3-րդ քայլի հանրագումարին)			55,000	

Այս եղանակի կարևորագույն առանձնահատկությունն այն է, որ անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդին առնչվող ծախսերը գումարվում են ընթացիկ ժամանակաշրջանում առաջացող ծախսերին, որից հետո դրանք բոլորը մասնակցում են միջինացման հաշվարկին:

Ի տարբերություն կշռված միջինի եղանակի, ՖԻՖՕ եղանակը տարբերակում է անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդի ավարտման արդյունքում ստացված արտադրանքն այն արտադրանքից, որի արտադրությունը սկսվել և ավարտվել է տվյալ ժամանակաշրջանում:

Օրինակ.

Արտադրապրոցեսի վերաբերյալ առկա տեղեկատվությունը նույնն է, ինչ վերևում, սակայն անհրաժեշտ է տարբերակել ԱԱ-ի (անավարտ արտադրանքի) սկզբնական մնացորդի ավարտունության հասցված մասն այն արտադրանքից, որի արտադրությունը սկսվել և ավարտվել է տվյալ ժամանակաշրջանում:

Հաշվարկեք պատրաստի արտադրանքի և անավարտ արտադրանքի արժեքները ՖԻՖՕ եղանակով:

(ա) Ֆիզիկական հոսքերը

	Միավորներ
ԱԱ սկզբնական մնացորդ	15,000
Նախաձեռնված քանակ	30,000
<b>Պետք է հաշվառել</b>	<b>45,000</b>
Պատրաստի արտադրանք	
ԱԱ սկզբն. մնացորդի ավարտված մաս	15,000
սկսված և ավարտված միավորներ	25,000
ԱԱ վերջնական մնացորդ	5,000
<b>Հաշվառվել է</b>	<b>45,000</b>

**Ուշադրություն դարձրեք** անավարտ արտադրանքի սկզբնական մնացորդում առկա միավորների տարբերակման փաստին:

(բ) Համարժեքային միավորներ

	Միավորներ	Նյութեր		Աշխատավարձ	
		Ավարտունությունը	Համարժեքային միավորներ	Ավարտունությունը	Համարժեքային միավորներ
ԱԱ սկզբնական մնացորդի ավարտված մաս	15,000			3/5	9,000
Ժ-շրջանում սկսված և ավարտված արտադրանք	25,000	1	25,000	1	25,000
ԱԱ վերջնական մնացորդ	5,000	1	5,000	1/2	2,500
Ընդամենը համարժեք միավորներ			30,000		36,500

(գ) Ծախսերը, որոնք պետք է հաշվառվեն

	\$	\$	\$
Անավարտ արտ. դեկտ. 1-ին			10,250
Դեկտեմբերի ծախսեր	նյութեր 24,750	վերամշակում 20,000	44,750
			55,000

(դ) Համարժեքային միավորի հնքնարժեք

$$\frac{\$24,750}{30,000} = \$0.825 \qquad \frac{\$20,000}{36,500} = \$0.548$$

(ե) Արտադրանքի ինքնարժեք

	\$	Ծախսը \$
ԱԱ սկզբնական մնացորդի ավարտված մաս		
Արժեքը դեկտեմբերի 1-ին	10,250	
Գումարած. Վերամշակում, 9,000 × \$0.548	4,930	
	————	15,180
Ժամանակաշրջանում սկսված և ավարտված արտադրանք		
Նյութեր, 25,000 × \$0.825	20,625	
Վերամշակում, 25,000 × \$0.548	13,700	
	————	34,325
Պատրաստի արտադրանքի ընդհանուր արժեք		49,505
ԱԱ վերջնական մնացորդի արժեք		
Նյութեր, 5,000 × \$0.825	4,125	
Վերամշակում, 2,500 × \$0.548	1,370	
	————	
Արտադրապրոցեսում գտնվող արտադրանքի ընդհ. արժեք		5,495
Ժամանակաշրջանի ընդհանուր ծախսեր (համապատասխանում է Քայլ 3-ի հանրագումարին)		55,000

Ամփոփելու համար նշենք, որ \$ԻՖՕ եղանակն ավելի քիչ է կիրառվում երկու հիմնական պատճառներով.

1. Դրանով աշխատելն ավելի բարդ է:
7. Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառման դեպքում, թվում է, անիրատեսական կլինի նախորդ ժամանակաշրջանի ծախսերի վերագրումը ընթացիկ ժամանակաշրջանին:

#### 6.4. Կորուստներն ու անավարտ արտադրանքը միասին

Մինչ այժմ ներկայացված օրինակներում կորուստների և անավարտ արտադրության (համարժեքային միավորների) խնդիրները դիտարկվում էին առանձին առանձին: Այժմ մենք կդիտարկենք մի օրինակ, որում այդ երկու տարրերն ի մի են բերված:

Օրինակ.

Արտադրապրոցես Ա մուտք են արվել 1,000 միավորներ՝ \$4,500 արժեքով: Անսվա ընթացքում արտադրապրոցեսի ծախսերը վերամշակման գծով կազմել են \$3,608:

Անսվա ընթացքում Արտադրապրոցես Բ-ին են փոխանցվել է 780 միավոր, իսկ 100 միավորներ այդ անսվա վերջում գտնվել են արտադրության ընթացքում (վերամշակումն ավարտված 50% -ով): Նորմատիվային կորուստը գնահատվում է մուտք արված նյութերի 10%-ի չափով, իսկ կորուստները տեղի են ունենում, երբ արտադրապրոցեսը, վերամշակման մասով, ավարտված է 60%-ով:

Հաշվարկեք պատրաստի միավորներին, գերնորմատիվային թափոնների միավորներին և անավարտ արտադրանքի վերջնական մնացորդին վերագրելի ծախսերը:

Լուծում.

(ա) Միավորների ֆիզիկական հոսքերը

	Միավորներ
Անավարտ արտադրանքի սկզբն. մնացորդ	գրո
Նախածեռնված միավորներ	1,000
	————
Պետք է հաշվառել	1,000
	————
Ավարտուն արտադրանք	780
Նորմատիվային կորուստ (10% × 1,000)	100
Անավարտ արտադրանքի վերջն. մնացորդ	100
Գերնորմատիվային կորուստ (մնացյալը)	20
	————
	1,000

	(բ) Համարժեքային միավորներ Միավորներ	Նյութեր		Աշխատավարձ	
		Ավարտու- նությունը	Համարժե- քային միավորներ	Ավարտու- նությունը	Համարժե- քային միավորներ
Ավարտվել է	780	1	780	1	780
Նորմատիվ. կորուստ	100	1	100	60%	60
ԱԱ վերջնական մնացորդ	100	1	100	50%	50
Գերնորմ. կորուստ	20	1	20	60%	12
			1,000		902
Ընդամենը համարժեքային միավորներ					

(գ) Ժամանակաշրջանի ծախսերը  
 Նյութեր \$4,500  
 Վերամշակում \$3,608  
 (դ) Համարժեքային միավորի ծախսերը  
 Նյութեր  $\frac{\$4,500}{1,000} = \$4.50$

Վերամշակում  $\frac{\$3,608}{902} = \$4$

(ե) Արտադրական ծախսերը

Նորմատիվային կորուստ		\$
Նյութեր	$100 \times \$4.50 =$	450
Վերամշակում	$60 \times \$4 =$	240
		690

Սրանք համաչափորեն բաշխվում են ավարտված 780 միավորների և անբնականորեն կորսված 20 միավորների միջև:

Ավարտված միավորներ.	$\frac{780}{800} \times 690 =$	\$672.75
Գերնորմատիվային կորուստ.	$\frac{20}{800} \times 690 =$	\$17.25
		\$
Ավարտված միավորներ	$(780 \times 8.50) + 672.75 =$	7,302.75
Գերնորմատիվային կորուստ		
Նյութեր	$(20 \times \$4.50) +$	
Վերամշակում	$(12 \times \$4) + 17.25 =$	155.25
ԱԱ վերջնական մնացորդ		
Նյութեր	$(100 \times \$4.50) +$	
Վերամշակում	$(50 \times \$4) =$	650.00
		\$8,108.00

### 6.5. Համատեղ արտադրատեսակներ և ուղեկցող արտադրատեսակներ

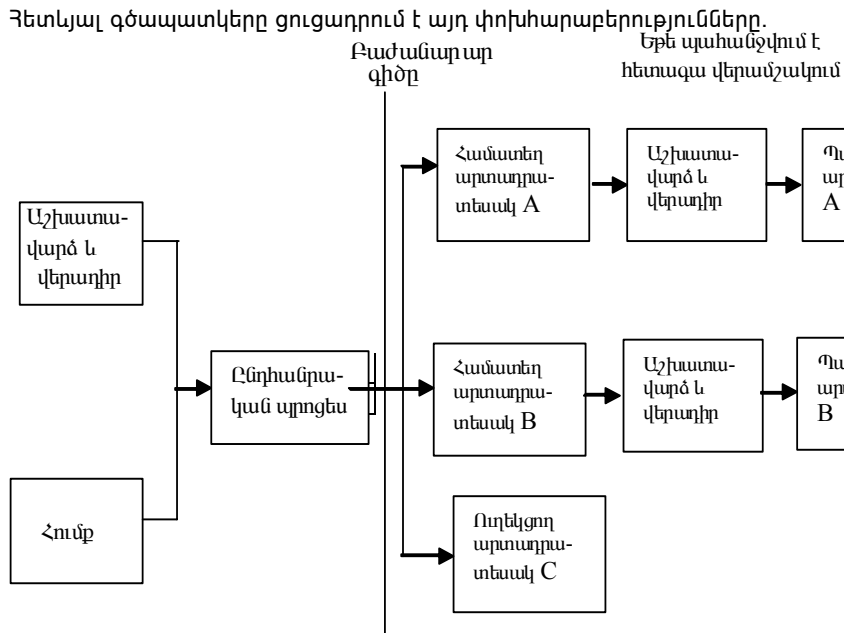
Արտադրապրոցեսների արդյունքում, հաճախ, արտադրվում են մեկից ավելի արտադրատեսակներ: Այդ լրացուցիչ արտադրատեսակները կարող են բնորոշվել կամ որպես **համատեղ** կամ որպես **ուղեկցող արտադրատեսակներ**: Վերջիններիս տարբերակումը խիստ կարևոր նշանակություն ունի և կապված է բաժանարար գծի անցկացման հետ: Փաստորեն, համատեղ արտադրատեսակները երկուսն էլ հիմնական արտադրատեսակներ են, մինչդեռ ուղեկցող արտադրատեսակներն ածանցյալ են հիմնական արտադրատեսակների: Այն ծախսերը, որոնք կատարվում են արտադրապրոցեսի ժամանակ մինչև արտադրատեսակների տարանջատումը, հայտնի են որպես ընդհանուր ծախսեր (կամ համատեղ ծախսեր):

**Համատեղ արտադրատեսակները** երկու կամ ավելի արտադրատեսակներ են, որոնք առանձնացվում են արտադրապրոցեսի ընթացքում և որոնցից յուրաքանչյուրն ունի իրացման բավականաչափ բարձր արժեք, որը թույլ կտա ձանաչման արժանանալ որպես հիմնական արտադրատեսակ:

**Ուղեկցող արտադրատեսակը** որոշակի արժեք ունեցող արտադրանք է, որն արտադրվում է ինչ-որ այլ բան (հիմնական արտադրատեսակները) արտադրելու ընթացքում:

Այս սահմանումները դարձյալ տեղ են թողնում կամայական մեկնաբանության, սակայն, այդուհանդերձ, դրանք մեկնաբանության հիմք տալիս են: Տարբերակումը կարևոր է, քանի որ հաշվապահական մոտեցումները համատեղ արտադրատեսակի և ուղեկցող արտադրատեսակի դեպքում տարբեր են:





Ուղեկցող արտադրատեսակների հաշվառման ժամանակ կարող է կիրառվել հետևյալ եղանակներից որևէ մեկը.

(ա) Ուղեկցող արտադրատեսակի վաճառքից ստացված հասույթը կարող է դիտվել որպես մաքուր շահույթ:

(բ) Վաճառքից ստացված հասույթը, հանած գործառնական և իրացումային ծախսերը, կարող է ուղղվել հիմնական արտադրատեսակների գծով ծախսերի նվազեցմանը:

Եթե ուղեկցող արտադրատեսակը, վաճառելիության աստիճանը բարձրացնելու համար, կարիք ունի հետագա վերամշակման, ապա, զուտ շահույթը ստանալու համար, այդ ծախսերը պետք է հանվեն՝ նշված (1) կամ (2) եղանակներից որևէ մեկով:

Նկատել, որ եթե առկա են հիմնական արտադրատեսակի մնացորդներ, ապա հայտարարված շահույթի մեծությունը կախված կլինի ընտրված եղանակից:

Օրինակ.

Արտադրապրոցեսի արդյունքում ստացվել է 1,300 կգ հիմնական արտադրատեսակ և 100 կգ ուղեկցող արտադրատեսակ: Հիմնական արտադրատեսակից վաճառվել է 1,000 կգ՝ \$6,000 ընդհանուր գումարով: Ուղեկցող արտադրատեսակի վաճառքից ստացվել է \$160, սակայն պահանջվել են \$30 մատակարարման ծախսեր: Արտադրապրոցեսի ծախսերը կազմել են \$5,200:

Եղանակ (1)

	\$	\$
Հիմնական արտադրատեսակի իրացում		6,000
Արտադրապրոցեսի ծախսեր	5,200	
Հանած. պատրաստի արտադրանքի վերջնական մնացորդ $\frac{300}{1,300} \times \$5,200$	1,200	
		4,000
		—
		2,000
Գումարած. Ջուտ շահույթ ուղեկցող արտադրատեսակի (\$160 – 30)		130
		—
Ջուտ շահույթ		2,130

Եղանակ (2)

	\$	\$
Հիմնական արտադրատեսակի իրացում		6,000
Արտադրապրոցեսի ծախսեր	5,200	
Հանած. Եկամուտ ուղեկցող արտադրատեսակից	130	

	5,070	
Հանած. պատրաստի արտադրանքի վերջնական մնացորդ	$300 \times \frac{\$5,070}{1,300}$	1,170
	—————	
Իրացման ինքնարժեք		3,900
		—————
Ջուտ շահույթ		2,100
		—————

Եղանակ (2)-ի դեպքում ուղեկցող արտադրատեսակի եկամտի մի մասը տեղափոխվում է ապագա եկամուտներին՝ ներառվելով հիմնական արտադրատեսակի պաշարների արժեքում:

Համատեղ արտադրատեսակների առկայության դեպքում ընդհանրական ծախսերը կարող են պահանջել տեղաբաշխում արտադրատեսակների միջև, բացի այն դեպքից, երբ նպատակը համատեղ գնահատումն է:

Տեղաբաշխման հիմնական սկզբունքները նկարագրված են ստորև.

(ա) Համատեղ արտադրատեսակների քանակի չափումը

Եթե չափման միավորը տարբեր է, օրինակ՝ լիտրեր և կիլոգրամներ, ապա պետք է գտնվի ինչ-որ մեթոդ՝ դրանք ընդհանրական միավորներով արտահայտելու համար: Որոշ ընդհանրական ծախսեր ճշգրտորեն հավասարաչափ չեն կատարվում համատեղ բոլոր արտադրատեսակների գծով: Այդպիսի ծախսերը կարող են առանձնացվել և տեղաբաշխվել կշռող գործակիցների միջոցով:

(բ) Շուկայական արժեքը (կամ զուտ իրացումային արժեքը) առանձնացման պահին

Արդյունքը՝ յուրաքանչյուր արտադրատեսակի հավասարապես շահութաբեր ներկայացնելն է: Եթե որոշ արտադրատեսակների արտադրությունը շարունակվում է նաև առանձնացման պահից հետո, ապա, մինչև ընդհանրական ծախսերի տեղաբաշխումը, շուկայական արժեքները պետք է նվազեցվեն հետագա արտադրական ծախսերի չափով:

(գ) Ընդհանրական ռեսուրսների հարաբերական օգտագործման տեխնիկական գնահատականը

Ծախսերի տեղաբաշխումն, անխուսափելիորեն, կամայական հաշվարկ է և եթե արտադրատեսակի ինքնարժեքը ներառում է այդպիսի տեղաբաշխում, ապա դա, որպես որոշումների կայացման հիմք, կարող է ապակողմնորոշիչ լինել:

Համատեղ արտադրատեսակների պաշարների գնահատումը կարող է կատարվել տարբեր եղանակներով: Եղանակի ընտրությունը կարող է հանգեցնել պաշարների տարբեր գնահատման և, հետևաբար, զրանցված տարբեր շահույթների: Ստորև բերված օրինակում, դա ցուցադրելու նպատակով, ընդհանրական ծախսերը տեղաբաշխվել են ըստ.

(ա) Չափի ֆիզիկական միավորի

(բ) Առանձնացման պահին շուկայական արժեքի

(գ) Իրացման զուտ արժեքի/իրացման զուտ հարաբերական արժեքի:

Օրինակ.

Սկզբնական տվյալներն են.

	Արտադրված կգ	Իրացված կգ	Մեկ կգ-ի գինը	Ընդհանրական ծախսն առանձնացման պահին
A Արտադրատեսակ	100	80	\$5	\$750
B Արտադրատեսակ	200	150	\$2	

Լուծում.

(ա) Տեղաբաշխումն ըստ չափի ֆիզիկական միավորի

$$\frac{\text{Ընդհանրական ծախս}}{\text{Արտադրված կգ}} = \frac{\$750}{300} = \$2.50 \text{ A-ի և B-ի մեկ կգ.}$$

Վաճառքի արդյունքները.

	Արտադրատեսակ A		Արտադրատեսակ B		Ընդամենը
		\$		\$	\$
Իրացում	80 × \$5.00	400	150 × \$2.00	300	700
Իրացման ինքնարժեք	80 × \$2.50	200	150 × \$2.50	375	575

Շահույթ/(վնաս)		200		(75)	125
Պաշարների վերջնական մնացորդ	20 × \$2.50	50	50 × \$2.50	125	—

Ծանուցում.

- Համատեղ արտադրատեսակների առումով հատուկ ուշադրության արժանի կարևորագույն հարցը ապրանքանու կազմն է: Այս դեպքում արտադրության գործակիցը 100 : 200 է, ինչը նշանակում է, որ 1 կգ A ունենալու համար հարկավոր է արտադրել նաև 2 կգ B, առնվազն կարճաժամկետ հեռանկարում (երկարաժամկետ կտրվածքով կարող է հնարավոր լինել հետազոտությունների և զարգացման աշխատանքների միջոցով փոփոխելու ապրանքանու կազմը):
- Կարևոր է հաշվի առնել, որ B-ի «վնաս» արդյունք է ընդհանրական ծախսերի տեղաբաշխման, այսինքն.

	\$
Վաճառքի գին	2.00
Մասնաբաժինն ընդհանրական ծախսերում	2.50
Վնաս	(0.50)

Այդուհանդերձ, B-ն չարտադրելու և չվաճառելու որոշումն անիրականանալի է, քանի որ եթե B-ն չարտադրվեր, չէր կարող արտադրվել նաև A-ն:

- Ընդհանրական արտադրապրոցեսի շահութաբերությունը գնահատելու փորձ անելիս, հարկավոր է հետևյալ կերպ գնահատել ընդհանուր շահութաբերությունը.

	\$
A արտ - տեսակի իրացման արժեքը	100 × \$5 = 500
B արտ-տեսակի իրացման արժեքը	200 × \$2 = 400
	900
Ընդհանրական ծախսերը	750
Շահույթ	150

Ընդհանրական արտադրապրոցեսի շահութաբերության գնահատման նպատակով հարկ է օգտագործել շահույթի այս թիվը:

- Այնուհետև, պետք է նկատել, որ B-ի պաշարները չեն կարող գնահատվել \$2.50-ով, եթե հիշենք, որ պաշարները պետք է գնահատել ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով:

(դ) Տեղաբաշխումն ըստ առանձնացման պահի շուկայական արժեքի

	Արտադրանքի իրացման արժեքը	Մասնաբաժին ն 1կգ հաշվով	Ընդհանրական ծախսերի տեղաբաշխում
A	\$ 100 × \$5 = 500	5/9	\$ 417
B	200 × \$2 = 400	4/9	\$ 333
			750

**Վաճառքի արդյունքները**

	\$	\$
Իրացում		700
Ընդհանրական ծախս	750	
Հանած. Պատրաստի արտադրանքի վերջնական մնացորդ		
A	20 × \$4.17 = 83	
B	50 × \$1.67 = 83	
	166	
Իրացման ինքնարժեք		584
Շահույթ		116

Ծանուցում.

- Ծախսերի տեղաբաշխումն արվել է արտադրանքների իրացման արժեքներին համամասնորեն:
- Բաժանման կետում շուկայական արժեքի գնահատականը ստանալու նպատակով իրացման գինը պետք է նվազեցվի հետագա մշակման կամ մարքեթինգային առանձին արտադրատեսակին որոշակիորեն վերագրելի ծախսերի գումարով:
- Այս մոտեցումը B-ի պաշարների գնահատման համար ավելի իրատեսական ինքնարժեք է տրամադրում, այն է՝ \$1.67-ը:  
 (գ) Տեղաբաշխումն ըստ զուտ իրացման արժեքի  
 Այս մոտեցումը պետք է կիրառել այն դեպքում, երբ իրացման արժեքը, որն առկա է առանձնացման պահին, հայտնի չէ կամ այն պատճառով, որ ապրանքը վաճառքի ենթակա չէ, կամ էլ այն դեպքում, երբ քննական հարցում դրա վերաբերյալ տեղեկատվությունը բացակայում է, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դա հարցում հատուկ է պահանջվում:

Պահանջվող լրացուցիչ տեղեկատվությունը.

	Հետագա վերամշակման ծախսեր	Վաճառքի գինը հետագա վերամշակումից հետո
Արտադրատեսակ A	\$280 + \$2.00 մեկ կգ-ի հաշվով	\$8.40
Արտադրատեսակ B	\$160 + \$1.40 մեկ կգ-ի հաշվով	\$4.50

Ընդհանրական ծախսերի տեղաբաշխում.

	Արտադրանքի իրացման վերջնական արժեքը	Տեղաբաշխման ենթակա հետագա վերամշակման ծախսեր	Իրացման զուտ արժեք	Ընդհանրական ծախսերի տեղաբաշխում	1 կգ-ի հաշվով
	\$	\$	\$	\$	\$
Արտադր. A	$100 \times \$8.40 = 840$	$280 \times 100 \times \$2.00 = 480$	360	$\frac{360}{360+460} \times \$750 = 329$	3.29
Արտադր. B	$200 \times \$4.50 = 900$	$160 \times 200 \times \$1.40 = 440$	460	$\frac{460}{360+460} \times \$750 = 421$	2.10

**Վաճառքի արդյունքները** (միայն ընդհանրական արտադրապրոցեսի համար).

	\$	\$	\$
Իրացում			700
Ընդհանրական ծախսեր		750	
Հանած. Պատրաստի արտադրանքի վերջնական մնացորդ			
A	$20 \times \$3.29$	66	
B	$50 \times \$2.10$	105	
		171	
Իրացման ինքնարժեք			579
Շահույթ			121

Ծանուցում.

Քանի որ մենք գիտենք որ B-ի իրացման արժեքը առանձնացման պահին \$2 է, մենք կարող ենք տեսնել, որ այս եղանակը հանգեցնում է պաշարների անիրատեսական \$2.10 արժեքի: Չմոռանաք, որ այս մոտեցումը պետք է կիրառվի միայն այն դեպքում, երբ առանձնացման պահին իրացման արժեքը հայտնի չէ, կամ այն դեպքում, երբ այդպես է պահանջվել քննության ժամանակ:

### 6.5. Արտադրապրոցեսի և համատեղ արտադրատեսակների ինքնարժեքի հաշվառման համակարգերի քննադատական վերլուծություն

Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառումն ու համատեղ ծախսերի տեղաբաշխումը հնարավորություն են տալիս ունենալու պատրաստի արտադրանքի, խոտանի (կամ ուղեկցող արտադրանքի) և անավարտ արտադրանքի արժեքն ըստ ֆինանսական հաշվառման ստանդարտների պահանջների, սակայն հազիվ թե դրանք բավականաչափ կիրառելի են կառավարչական որոշումների կայացման կամ ծախսերի վերահսկման նպատակներով:

- Արտադրական որոշումների կայացման ժամանակ կառավարիչները հիմնվում են **առնչվող ծախսերի** վրա, այսինքն այն լրացուցիչ ծախսերի, որոնք կկատարվեն, եթե ապրանքն արտադրվի, կամ կվերանան, եթե ապրանքը չարտադրվի: Այդ իսկ պատճառով, արտադրական որոշումների կայացման ժամանակ, համատեղ ծախսերի (որոնք, ամեն դեպքում, կատարվելու են) տեղաբաշխումը պետք է անտեսվի: Համատեղ ծախսերի շարքում առնչվող կարող են լինել միայն համատեղ փոփոխուն ծախսերը: Որոշում կայացնողը պետք է

հաշվարկի այլընտրանքային ծախսերը, այլ ոչ՝ այն ծախսերը, որոնք կախված են այն բանից, թե ինչպես են նախկինում տեղ գտած համատեղ ծախսերը կամայականորեն բաժանվում զանազան արտադրատեսակների միջև:

- Նույն կարգով, համատեղ ծախսերի բաշխման ընտրված եղանակը չպետք է ներազդի **զների սահմանման որոշումների** վրա: Ակնհայտորեն անհիմաստ է այն գործելակերպը, երբ իրացման ծավալներն օգտագործվում են համատեղ ծախսերի բաշխման նպատակով (այսինքն՝ զներն օգտագործվում են ծախսերի հաշվարկման նպատակով, այնուհետև փորձ է արվում ծախսերն օգտագործել զների հաշվարկման նպատակով):
- **Ծախսերի վերահսկման կամ պատասխանատվության հաշվառման** կիրառման դեպքում կառավարչական հաշվապահը ցանկանում է համեմատել ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերահսկելի փաստացի ծախսերն ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար բյուջետավորված վերահսկելի ծախսերի հետ: Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառումը կարող է ծնել երկու հիմնախնդիր.
- Համատեղ ծախսերի կամայական տեղաբաշխումը **դուրս է առանձին արտադրապրոցեսի կամ արտադրանքի մենեջերի վերահսկողությունից**, ուստի այն պետք է դուրս հանվի գործունեությունը գնահատող հաշվետվություններից:  
Եթե ժամանակաշրջանի սկզբում կամ վերջում առկա է անավարտ արտադրանք, ապա պետք է վերանայել ինքնարժեքի հաշվարկն ըստ համարժեքային միավորների, հանդվելու համար, որ **նախորդ ժամանակաշրջանների ծախսերն ու արտադրանքը** չեն ներառված: Այդ ծախսերն ու արտադրանքը կարևոր են պաշարների գնահատման և շահույթի հաշվարկման տեսանկյունից, սակայն անհամարժեք են ծախսերի վերահսկման կամ գործունեության գնահատման հաշվետվությունների տեսանկյունից:

### Ինքնատուգման հարցեր

1. Ո՞ր դեպքերում է կիրառվում արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառումը: Բերեք օրինակներ:
2. Ներկայացրեք արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառման ընթացակարգը:
3. Ի՞նչ է նորմատիվային կորուստը:
4. Ինչպե՞ս են հաշվառվում նորմատիվային թափոնի արտադրության զուտ ծախսերը:
5. Ի՞նչ է գերկորուստը: Ի՞նչ հաշվապահական ձևակերպում է ստանում այն:
6. Ի՞նչ է գերշահումը:
7. Ի՞նչ է համարժեքային միավորը:
8. Ի՞նչ են համատեղ արտադրատեսակները և ի՞նչ՝ ուղեկցող արտադրատեսակները:
9. Ի՞նչ եղանակներ են կիրառվում ուղեկցող արտադրատեսակների հաշվառման ժամանակ:

## ԳԼՈՒԽ 7. ԻՆՔՆԱՐԺԵՔԻ ՆՈՐՄԱՏԻՎԱՅԻՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ ԵՎ ՇԵՂՈՒՄՆԵՐԻ ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆ

*Թեմայի նպատակն է՝* ուսանողին ինքնարժեքի նորմատիվային հաշվառման և բյուջեի նկատմամբ արձանագրված շեղումների վերաբերյալ գիտելիքներ հաղորդել: Շեղումների վերլուծության ներկայացումից հետո մենք կներկայացնենք, թե ինչպես կարող են դրանք օգտագործվել կառավարչական վերահսկողության նպատակով: Մենք կանդրադառնանք շեղումների հիմնական պատճառներին և, մասնավորապես, թե ինչպես կարելի է քանակական գնահատական տալ բյուջետավորման անճշտություններին պլանավորման շեղումների միջոցով: Մենք կանդրադառնանք նաև այն հիմնական նկատառումներին, որ պետք է արվեն որոշելու համար, թե արդյո՞ք արժեքն էլ տվյալ շեղման պատճառն ընդհանրապես: Շեղումների վերլուծությունը կառավարչական հաշվառման կարևորագույն գործառնություններից է և կենսական նշանակություն ունի հետագա գործառնությունների արդյունավետության բարձրացման տեսանկյունից, ուստի այս թեմային արվել է հնարավորինս մանրամասն անդրադարձ:

*Ունակությունների և հմտությունների նկարագիրը:* Թեմայի ավարտից հետո ունկնդիրները կկարողանան

- բացատրել նորմատիվային ծախսերի օգտագործման էությունը և այն մեթոդները, որոնց միջոցով դրանք ձևավորվում և հետագայում վերահսկվում են
  - նորմատիվների սահմանման ժամանակ հաշվարկել և գնահատել արտադրակարողությունների սահմանափակությունը
  - ներկայացնել նորմատիվների տեսակները (իդեալական, իրագործելի, ընթացիկ և հիմնական) և դրանց ազդեցությունը մարդկանց գործելակերպի վրա
  - հաշվարկել աշխատանքային ծախսերի, նյութերի, վերադիր (փոփոխուն և հաստատուն) ծախսերի և իրացման ընդհանուր շեղումները՝ հաշվի առնելով նաև պարապուրդի ազդեցությունը
  - պատրաստել գործառնական հաշվետվություններ, որոնք՝
1. կապակցում են փաստացի իրացման և այդ իրացման նորմատիվային ինքնարժեքի տարբերությունը փաստացի շահույթի հետ
  2. կապակցում են բյուջետավորված և փաստացի շահույթը, և/կամ
- ցուցադրել լրիվ ծախսերով հաշվառման և սահմանային ծախսերով հաշվառման մոտեցումների կիրառումը ինքնարժեքի նորմատիվային հաշվառման դեպքում
  - բացատրել շեղումների պատճառները
  - նշել, թե դեկավարությունը, շեղումների հայտնաբերման դեպքում ինչ միջոցների կարող է դիմել
  - հաշվարկել և բացատրել գործառնական և պլանավորման շեղումները
  - ցուցադրել շեղումների փոխկապակցվածության Ձեր իմացությունը:

### 7.1. Ինքնարժեքի նորմատիվային հաշվառում

Ստորև թվարկված խնդիրներն ընդգծում են ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգի կիրառման հիմնական նպատակները.

- օժանդակել ձեռնարկության գործունեության **պլանավորմանը և բյուջետավորմանը**
  - օժանդակել ձեռնարկության գործունեության **վերահսկմանը**
  - հիմք տրամադրել գործունեության գնահատման համար
  - **շահագրգռել** կառավարչական թիմին՝ աշխատելու ընկերության նպատակների ապահովման ուղղությամբ:
- Ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգի կիրառումը պահանջում է.
- նորմատիվային ծախսերի ճշգրիտ որոշում
  - նորմատիվային ծախսերի համեմատություն փաստացի ծախսերի հետ
  - նորմատիվների պարբերաբար վերանայում:
- Նորմատիվային ծախսը** կանխորոշված չափելի քանակ է, որը սահմանված է որոշակի պայմանների համար և արտահայտված դրամական արտահայտությամբ: Այն ստացվում է ծախսային տարրերի արժեքի գնահատման միջոցով: Դրա հիմնական կիրառումներն են **գործունեության գնահատման** համար հիմքի տրամադրումը, հատուկ հաշվետվությունների միջոցով **վերահսկողության** իրականացումը, **պաշարների** գնահատումը և **վաճառքի գների** սահմանումը:
- Ինքնարժեքի հաշվառման նորմատիվային համակարգը** ինքնարժեքի հաշվառման մեթոդ է, որը նորմատիվային ծախսերն ու շեղումները համատեղում է հաշվապահական հաշիվներում:
- Նորմատիվային ինքնարժեքը բաղկացած է կանխատեսվող երկու մեծություններից, որոնք բազմապատկվում են միմյանցով՝ ստանալու համար արտադրանքի միավորի նորմատիվային ինքնարժեքը: Այդ երկու կանխատեսումներն են.
- արտադրանքի յուրաքանչյուր միավորի համար պահանջվող ռեսուրսների չափման ֆիզիկական ցուցանիշը
  - այն գինը, որ ակնկալվում է վճարել ռեսուրսի յուրաքանչյուր միավորի համար: Առաջին քայլը արտադրանքի յուրաքանչյուր միավորի համար պահանջվող ռեսուրսների որոշումն է: Դա ներառում է.
  - հումքի կամ համալրող շինվածքի յուրաքանչյուր տեսակը
  - աշխատուժի տարակարգի և կարողությունների յուրաքանչյուր տեսակը
  - սարքավորման յուրաքանչյուր տեսակը:

Արանցից յուրաքանչյուրի համար այնուհետև պետք է գնահատվի արտադրանքի յուրաքանչյուր միավորի համար պահանջվող նյութերի քանակը, համալրող շինվածքների քանակը, ժամաքանակը և այլն (նկատի առնելով նորմատիվային կորուստները, խտանը և անարդյունավետությունը):

Այս ռեսուրսներից յուրաքանչյուրի համար պետք է գնահատվի նաև ռեսուրսի յուրաքանչյուր միավորի գծով ակնկալվող ծախսը (օրինակ՝ մեկ կգ-ի, մեկ միավորի, մեկ ժամի հաշվով): Այդ գնահատումներն անելիս պետք է հաշվի առնել բյուջետային ժամանակահատվածի արժեզրկման հնարավոր մակարդակը և գների ակնկալվող փոփոխությունները:

Այդ կանխատեսումներն ընդհանրացվում են նորմատիվային ծախսերի քարտում, որը ցույց է տալիս արտադրանքի մեկ միավորի նորմատիվային ինքնարժեքը:

Գոյություն ունի հիմքերի մի ամբողջ շարք, որոնց հիման վրա, ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգի դեպքում, կարելի է սահմանել նորմատիվները: Ընտրությունը կախված կլինի այն կիրառումից, որին նորմատիվները ծառայելու են:

Սովորաբար, տարբերակում են նորմատիվների չորս տարատեսակ: Սահմանումները հետևյալներն են.

- **Յիմնական նորմատիվ.** երկարատև ժամանակահատվածում կիրառման համար սահմանված նորմատիվ, որի հիման վրա կարելի է ձևավորել ընթացիկ նորմատիվը:
- **Իդեալական նորմատիվ.** նորմատիվ, որին կարելի է հասնել բարենպաստ պայմանների առկայության դեպքում: Նորմալ կորուստները, խտանը և մեքենաների խափանումը անտեսվում են:
- **Իրագործելի նորմատիվ.** նորմատիվ, որը կարելի է իրագործել, եթե աշխատանքի նորմատիվային միավորը կատարվի արդյունավետորեն, սարքավորումը պատշաճ կերպով գործածվի կամ նյութերը պատշաճ կիրառություն ունենան: Նորմատիվը հաշվի է առնում նորմալ կորուստները, խտանը և մեքենաների խափանումը:
- **Ընթացիկ նորմատիվ.** ընթացիկ պայմաններին համապատասխանող նորմատիվ, որը սահմանվել է կարճատև ժամանակահատվածում կիրառման համար:

Ամենատարածված կիրառումն ունեն հասանելի նորմատիվները:

**7.2. Նորմատիվային ինքնարժեքի համեմատումը փաստացի գործունեության հետ**

Ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգը մասն է ինքնարժեքի վերահսկման համակարգի:

Յարկավոր է հիշել ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգի հետևյալ կարևորագույն ասպեկտը. ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգը շեղումների վերլուծությունն իրականացվում է՝ օգտագործելով սովորական, կրկնակի գրանցման հաշվապահական հաշիվները: Դա արվում է՝ մատյաններում գրանցելով.

1. փաստացի ծախսերը՝ որպես մուտք
2. նորմատիվային ծախսերը՝ որպես ելք
3. տարբերությունը՝ որպես շեղում:

Վերահսկումն իրականացվում է՝ փաստացի արդյունքը համեմատելով սահմանված նորմատիվի հետ և բացատրելով տարբերության պատճառը: Տարբերությունը կարող է արդյունք լինել՝ օգտագործված ռեսուրսների քանակի տարբերության, ռեսուրսի միավորի վրա ծախսի տարբերության կամ այդ երկուսի համատեղության: Այդ տարբերություններն անվանվում են շեղումներ:

Շեղումների հաշվարկը կարող է վկայել այն մասին, որ նորմատիվն անիրագործելի է, կամ որ այն ժամանակավրեպ է: Այդպիսի դեպքերում նորմատիվն իրատեսական նպատակակետ չի տրամադրում և կարիք ունի վերանայման:

Նույն կարգով, արտադրանքի փոփոխությունը կարժեզրկի նախկինում սահմանված նորմատիվը: Այն պետք է պարբերաբար վերանայվի և, անհրաժեշտության դեպքում, վերափոխվի՝ օգտագործելով նույն սկզբունքները, ինչ նոր նորմատիվի սահմանման դեպքում:

Ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգի կիրառումը պահանջում է.

- նորմատիվային ծախսերի **ճշգրիտ որոշում**
- նորմատիվային ծախսերի **համեմատություն** փաստացի ծախսերի հետ
- նորմատիվների պարբերաբար **վերանայում**:

**7.3. Ընդհանուր շեղումների վերլուծություն**

Շեղումների վերլուծությունը գործունեության գնահատման վերլուծությունն է շեղումների միջոցով: Օգտագործվում է՝ ղեկավարությանը, հնարավորինս վաղ, գործի կոչելու նպատակով:

Շեղումների հաշվարկման նպատակն է ցույց տալ շեղումների ազդեցությամբ **բյուջետավորված** շահույթի համեմատությամբ **փաստացի** շահույթի շեղումը: Այս ընդհանուր ազդեցությունը հայտնի է որպես **շահույթի շեղում**:

Այն շեղումները, որոնց ազդեցության արդյունքում փաստացի շահույթն *ավելի* է, քան ակնկալվում էր, հայտնի են որպես **բարենպաստ** շեղումներ (նշվում են (Բ) տառով) և այն շեղումները, որոնց ազդեցության արդյունքում փաստացի շահույթը *պակաս* է, քան ակնկալվում էր, հայտնի են որպես **անբարենպաստ** շեղումներ (նշվում են (Ա) տառով):

Շեղումների միջոցով փաստացի և բյուջետավորված շահույթների համատեղումն իրենից ներկայացնում է **գործառնական հաշվետվությունը**: Ինչպես արդեն նշել ենք, շահույթը կարող է չափվել ըստ ինքնարժեքում **վերադիր ծախսերի ներառման** (լրիվ ծախսերով ինքնարժեք) կամ ըստ **սահմանային ինքնարժեքի**: Դրա արդյունքն այն է, որ որոշ տարբերություններ կան իրացմանը և հաստատուն վերադիր ծախսերին վերաբերվող շեղումների հաշվարկման և գործառնական հաշվետվությունների ներկայացման ձևի մեջ:

Ծախսային շեղումները, բացառությամբ հաստատուն վերադիր ծախսերի շեղումների, փաստացի ծախսերը համեմատում են փաստացի արտադրանքի նորմատիվային ծախսերի հետ:

Շեղումները հաշվարկվում են վերափոխված բյուջեի հիման վրա: Այդպիսով, ծախսերի ընդհանուր շեղումները հաշվարկվում են հետևյալ կերպ.

Փաստացի արտադրանքի փաստացի ինքնարժեք	\$
Հանած փաստացի արտադրանքի նորմատիվային ինքնարժեք	x
	(x)
Ինքնարժեքի շեղում	x

Հետևյալ օրինակը ներկայացնում է շեղումների վերլուծությունը:  
Օրինակ.

ՄՊԸ-ն արտադրում է Ռեակտ անվանմամբ քիմիական ռեակտիվ: 100 շիշ ռեակտիվի արտադրության նորմատիվային ծախսերն են.

		\$
Նյութեր	500 կգ, կիրգորանը 80 ցեմտով	400
Աշխատուժ	20 ժամ, ժամը \$5.50-ով	110
Փոփոխուն վերադիր	20 ժամ, ժամը \$2.50-ով	50
Հաստատուն վերադիր	20 ժամ, ժամը \$5.00-ով	100
		660

Ամսական իրացման/արտադրության պլանը 10,000 շիշ է: Մեկ շիշ վաճառքի գինը \$9 է:  
Նույնքեր ամսվա վերաբերյալ առկա են հետևյալ տվյալները.

Արտադրվել/իրացվել է	10,600 շիշ
Իրացման ծավալ	\$98,500
Գնված և օգտագործված նյութեր (53,200կգ)	\$42,500
Ծախսված և վճարված աշխատաժամանակ (2,040 ժամ)	\$10,600
Փոփոխուն վերադիր	\$5,800
Հաստատուն վերադիր	\$11,000

Պահանջվում է հաշվարկել նյութերի, աշխատանքային և վերադիր ծախսերի, ինչպես նաև իրացման շեղումները:

**Ուղղակի նյութածախսի ընդհանուր շեղում**

Իրենից ներկայացնում է արտադրված արտադրանքի նորմատիվային նյութածախսի և փաստացի կատարված նյութածախսի տարբերությունը:

$$10,600 \times \frac{\$400}{100} - \$42,500 = \$100 \text{ անբարենպաստ}$$

Եթե գնված նյութերի քանակը տարբերվում է նյութերի օգտագործված քանակից, ապա ընդհանուր շեղումը պետք է հաշվարկել որպես օգտագործման և գնի շեղումների հանրագումար:

**Ուղղակի նյութերի գնային շեղում**

Նյութերի գնային շեղումը կարող է հաշվարկվել նաև պահեստից նյութերի ստացման ժամանակ: Այդ դեպքում նյութական պաշարները հաշվառվում են փաստացի ծախսերով, գնային շեղումները դուրս բերելով նյութերի օգտագործման, այլ ոչ թե դրանց գնման պահից.

((փաստացի ծախսված նյութերի քանակ × նորմատիվային գին) - օգտագործված նյութերի փաստացի ծախս):

$$(53,200 \times \$0.80) - \$42,500 = \$60 \text{ բարենպաստ}$$

**Ուղղակի նյութերի օգտագործման շեղում**

Ցույց է տալիս նյութերի օգտագործման արդյունավետությունը, փաստացի օգտագործված նյութերի նորմատիվային ծախսը համեմատելով նյութերի այն նորմատիվային ծախսի հետ, որ պետք է ծախսվեր արտադրանքի վրա.

$$(10,600 \times \frac{\$400}{100}) - (53,200 \times \$0.80) = (\$160) \text{ անբարենպաստ}$$

**Ուղղակի աշխատանքային ծախսումների ընդհանուր շեղում**

Ցույց է տալիս արտադրանքի վրա նորմատիվային ուղղակի աշխատավարձի և փաստացի ուղղակի աշխատավարձի ծախսումների տարբերությունը:

$$(10,600 \times \frac{\$110}{100}) - \$10,600 = \$1,060 \text{ բարենպաստ}$$

Ուղղակի վարձաչափի շեղում

Ցույց է տալիս նորմատիվային վարձաչափի փոփոխությունների հետևանքով փաստացի ծախսումների շեղումը.

$$(2,040 \times \$5.50) - \$10,600 = \$620 \text{ բարենպաստ}$$

**Ուղղակի աշխատուժի արտադրողականության շեղում**

Ցույց է տալիս աշխատուժի նորմատիվային արտադրողականության ցանկացած շեղման ազդեցությունը աշխատավարձի նորմատիվային ծախսերի վրա:

((փաստացի արտադրանքը նորմատիվային ժամերով × ուղղակի աշխատաժամի նորմատիվային դրույթ) - (փաստացի աշխատած ուղղակի աշխատաժամեր × ուղղակի աշխատաժամի նորմատիվային դրույթ)).

$$(10,600 \times \frac{20}{100} \times \$5.50) - (2040 \times \$5.50) = \$440 \text{ բարենպաստ}$$



**Արտադրական վերադիր փոփոխում ծախսերի ընդհանուր շեղում**

Իրենից ներկայացնում է արտադրված արտադրանքում ներառված փոփոխում վերադիր ծախսերի գումարի և փաստացի ծախսերի տարբերությունը:

$$(2,040\text{Կ}\$2.50) - \$5,800 = (\$700) \text{ անբարենպաստ}$$

**Արտադրական վերադիր փոփոխում ծախսերի շեղում փաստացի ծախսումների նկատմամբ**

Իրենից ներկայացնում է փոփոխում արտադրական վերադիր փաստացի ծախսերի և փաստացի աշխատաժամանակի համաձայն վերափոխված բյուջեում պարունակած նույն ցուցանիշի տարբերությունը:

(Փաստացի կատարած ծախս - (փաստացի աշխատաժամանակ × արտադրական փոփոխում վերադիր ծախսերի ներառման ժամային նորմատիվային դրույք)):

**Արտադրական վերադիր փոփոխում ծախսերի արդյունավետության շեղում**

Իրենից ներկայացնում է փոփոխում վերադիր ծախսերի՝ ըստ փաստացի աշխատաժամանակի վերափոխված բյուջեի և արտադրանքի ինքնարժեքում ներառված փոփոխում վերադիր ծախսերի տարբերությունը:

((Փաստացի աշխատած աշխատաժամեր × արտադրական փոփոխում վերադիր ծախսերի ներառման ժամային նորմատիվային դրույք) - (փաստացի արտադրանքը նորմատիվային ժամերով × փոփոխում ծախսերի ներառման ժամային դրույք)):

$$(10,600\text{Կ}\frac{20}{100}\text{Կ}\$2.50) - (\$2,040\text{Կ}\$2.50) = \$200 \text{ բարենպաստ}$$

**Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի ընդհանուր շեղում**

Հաստատուն արտադրական վերադիր փաստացի ծախսերի և արտադրված արտադրանքի ինքնարժեքում ներառված հաստատուն վերադիր ծախսերի մեծության տարբերությունն է:

$$(10,600\text{Կ}\frac{\$100}{100}) - \$11,000 = (\$400) \text{ անբարենպաստ}$$

**Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի շեղում փաստացի ծախսումների նկատմամբ**

ժամանակաշրջանի արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերի պլանային և փաստացի մեծությունների տարբերությունն է:

(բյուջետավորված հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսեր - փաստացի հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսեր):

$$10,000 - \$11,000 = (\$1,000) \text{ անբարենպաստ}$$

**Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի շեղում՝ կապված արտադրանքի քանակի շեղման հետ**

Վերադիր ծախսերի գերներառումը կամ թերներառումն է այն պատճառով, որ փաստացի արտադրանքի քանակը տարբերվել է բյուջետավորված քանակից:

$$(10,600\text{Կ}\frac{20}{100}\text{Կ}\$5) - \$10,000 = \$600 \text{ բարենպաստ}$$

**Իրացման գնի շեղում**

Ցույց է տալիս շահույթի փոփոխությունը՝ կապված փաստացի և բյուջետավորված իրացման գների տարբերության հետ:

$$(10,600\text{Կ}\$9) - \$98,500 = \$3,100 \text{ բարենպաստ}$$

**Շահույթի շեղում՝ կապված իրացման քանակության հետ**

Շահույթի փոփոխությունը կապված այն բանի հետ, որ իրացվել է բյուջետավորվածից տարբեր քանակություն:

$$10,000\text{Կ}\$(9 \frac{660}{100}) - \$10,600\text{Կ}\$2.40 = \$1,400 \text{ բարենպաստ}$$

Հաճախ, շահույթի վրա ազդում է նաև պաշարների մակարդակի փոփոխությունը: Այն չափը, որով պաշարների մակարդակի փոփոխությունը կազդի ուղղակի նյութերի շեղումների հաշվարկի վրա, կախված է պաշարների գնահատման մեթոդի ընտրությունից: Պաշարները կարող են գնահատվել, օգտագործելով.

- նյութերի **նորմատիվային** գինը, որի արդյունքում **գնային շեղումները** կհաշվարկվեն նյութերի **գնված քանակների**, այլ ոչ դրանց **օգտագործված** քանակների հիման վրա
- **փաստացի** գինը (ինչպիսիք են ՖԻՖՕ-ի, ԼԻՖՕ-ի և այլնի օգտագործումը), որի արդյունքում գնային շեղումները ճանաչվում են ոչ թե գնման, այլ պահեստից դրանց **բացթողման** ժամանակ:

Ընդհանուր շեղումների վերլուծությունը ենթադրում է, որ **վճարված** աշխատաժամանակն ու արտադրությունում փաստացի **օգտագործված** աշխատաժամանակը միմյանց հավասար են: Դա կարող է այդպես չլինել. անգամ ուղղակի աշխատուժին հաճախ վճարվում է անարտադրողական ժամերի դիմաց, օրինակ՝ մեքենաների գործարկմանը կամ դրանց վերանորոգմանը սպասելու ընթացքում: Դա հայտնի է որպես **պարապուրդ**:

Կարող են տեղ գտնել աշխատանքային ծախսումների երեք տիպի շեղումներ.

1. վարձաչափի շեղում (վճարված ժամերի համեմատ)
2. շեղում պարապուրդի հետևանքով (պարապուրդի ժամերը՝ գնահատված նորմատիվային վարձաչափով)

3. արտադրողականության շեղում (փաստացի աշխատած ժամերի համեմատ):  
Պետք է նշել, որ եթե փոփոխում վերադիր ծախսերը փոխվում են ոչ որպես հետևանք ուղղակի աշխատածամերի փոփոխության, այլ արտադրանքի քանակի փոփոխության հետևանքով, ապա վերը ներկայացված ենթաշեղումները հնարավոր չէ հաշվարկել: Փոխարենը, կարելի է հաշվարկել միայն ընդհանուր շեղումը՝ օգտագործելով միավոր արտադրանքի նորմատիվային փոփոխում վերադիր ծախսը:

**Հաստատուն վերադիր ծախսերի շեղում՝ կապված կարողությունների և արտադրողականության շեղումների հետ**

Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի շեղումը՝ կապված արտադրանքի քանակի շեղման հետ, կարելի է տարանջատել **կարողությունների շեղման և արտադրողականության շեղման:**

Կարողությունների շեղումը ցույց է տալիս, թե արդյոք աշխատուժն աշխատել է **ժամանակաշրջանի համար բյուջետավորված ժամերից ավել, թե՞ պակաս:**

Կարողությունների շեղում = (Փաստացի աշխատած ժամեր × Բյուջետավորված աշխատածամեր) × Վերադիր ներառման նորմա

**Արտադրողականության** շեղումը ցույց է տալիս, արդյոք աշխատուժը, տվյալ ժամանակաշրջանի իր արտադրանքի վրա, **ակնկալվածից ավել, թե՞ պակաս ժամանակ է ծախսել:**

Արտադրողականության շեղում = (Փաստացի արտադրանքի արտադրությանը հասանելիք նորմատիվային աշխատածամեր × Փաստացի աշխատածամեր) × Վերադիր ներառման նորմա

Այս երկու ենթաշեղումները միասին բացատրում են, թե ինչու է վերադիր փաստացի ծախսերի մեծությունը տարբերվել պլանավորվածից:

Սահմանային ինքնարժեքով հաշվառման դեպքում արտադրական հաստատուն վերադիր ծախսերի շեղումը միշտ հավասար կլինի փաստացի ծախսումների նկատմամբ հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսերի շեղմանը, որը հաշվարկվում է նույն ձևով, ինչ լրիվ ծախսերով ինքնարժեքի հաշվառման համակարգի դեպքում (վերոհիշյալը):

Լրիվ ծախսերով կամ սահմանային ծախսերով ինքնարժեքի հաշվառման դեպքում իրացման քանակի շեղման հաշվարկը տարբեր արդյունք է արձանագրում:

- Լրիվ ծախսերով հաշվառման դեպքում իրացման քանակի ցանկացած տարբերություն գնահատվում է միավորի նորմատիվային շահույթով:
- Սահմանային ծախսերով հաշվառման դեպքում իրացման քանակի տարբերությունը գնահատվում է միավորի հատկացման գումարով (սահմանային շահույթով):  
Երկու դեպքերում էլ օգտագործվում է իրացման նորմատիվային գինը: Սա այն պատճառով, որ երբ քանակը փոխվում է, փոխվում են նաև արտադրական ծախսերը, իսկ շեղման հաշվարկման նպատակը **շահույթի** վրա ազդեցությունը գտնելն է:

**7.4. Գործառնական հաշվետվությունը**

Շեղումների հաշվարկման նպատակը յուրաքանչյուր ծախսի/եկամտի ազդեցության որոշումն է շահույթի ակնկալվածից տարբեր մեծության վրա: Այդ շեղումներն ամփոփվում են կապակցող մի հաշվետվությունում, որը հայտնի է որպես գործառնական հաշվետվություն:

Լրիվ ծախսերով հաշվառման համակարգի դեպքում.

- Հաշվետվությունը սկսվում է **շահույթի բյուջետավորված թվով**, որը հիմնված է ծախսերի և գործառնականությունների բյուջետավորված մակարդակների վրա:
- Այնուհետև այն ճշգրտվում է **իրացված քանակության շեղման** մեծությամբ՝ արտահայտելու համար փաստացի և բյուջետավորված գործունեության տարբերությունները: Արդյունքը, որը հայտնի է որպես «Փաստացի իրացման նորմատիվային շահույթ», իրենից ներկայացնում է այն շահույթը, որը կստացվեր, եթե.
  1. բոլոր փոփոխումները ծախսերը համապատասխանեին միավորի նորմատիվային ինքնարժեքին
  2. իրացման գինը համապատասխաներ բյուջետավորված գնին
  3. բոլոր հաստատուն ծախսերը համապատասխանեին բյուջեով նախատեսված ծախսերին:

Այնուհետև, համապատասխանաբար բարենպաստ կամ անբարենպաստ կոչվելով, ներառվում են **իրացման գինը և ծախսերի շեղումները:** Այդ երկուսի հանրագումարը պետք է փաստացի շահույթը կապակցի փաստացի իրացման նորմատիվային շահույթին:

- Սահմանային ծախսերով կազմված գործառնական հաշվետվությունը գնահատում է.
- քանակի շեղումը՝ օգտագործելով մեկ միավորի սահմանային շահույթը
- այդ դեպքում հաստատուն վերադիր ծախսերի շեղում՝ կապված արտադրանքի քանակի հետ, գոյություն չունի:

**7.5. Ընդունների պատճառները**

Ընդհանուր առմամբ, շեղումներն ունեն չորս պատճառ.

- սխալ բյուջետավորումը
  - փաստացի արդյունքների սխալ չափումը կամ գրանցումը
  - պատահական գործոնները
  - գործառնական գործոնները
- Եթե նորմատիվների և բյուջեների սահմանման ժամանակ բավարար ժամանակ և միջոցներ չեն հատկացվել, ապա հավանական է, որ վերջիններս անճիշտ կամ առկա իրադրությանը ոչ համարժեք լինեն:  
Այդ դեպքում, մինչև շեղումները որպես գործառնականությունների արդյունավետության գնահատման միջոց օգտագործելը, կարևոր է առանձնացնել սխալ բյուջետավորման ազդեցությունը:

Չետագայում, սույն գլխում, մենք կանդրադառնանք այդպիսի վերլուծության իրականացման պլանավորման և գործառնական շեղումների հայտնաբերման եղանակներին:

Փաստացի արդյունքների չափման կամ գրանցման ժամանակ թույլ տրված ցանկացած անճշտություն ակնհայտորեն ազդեցություն կունենա գրանցված շեղումների վրա: Ուշադիր պետք է լինել, երբ չափվում են.

- **ստացված արդյունքները.** ներառյալ՝ ճշտումներն անավարտ արտադրանքի մասով
- **օգտագործված ռեսուրսները.** ներառյալ՝ ճշտումներն արտադրապահեստներում պահվող նյութերի և այլնի մնացորդների մասով
- **ռեսուրսների գծով ծախսերը.** ներառյալ՝ ճշտումները հաշվեգրված ծախսերի և կանխավճարների մասով:

Նորմատիվը կամ բյուջեն ժամանակահատվածի միջին նպատակակետեր են միայն: Այդ իսկ պատճառով, սպասվում է, որ փաստացի արդյունքները պատահականորեն տատանվելու են այդ նպատակակետի շուրջը: Այդպիսի տատանումները կհամարվեն շեղումներ, չնայած որ դրանց որևէ նշանակություն չպետք է տրվի:

Սույն գլխի հետագա շարադրանքում մենք կներկայացնենք, թե ինչպես կարելի է որոշել պատահական շեղումները և, այդպիսով, խուսափել դրանց պատճառների քննման վրա ժամանակի վատնումից և ծախսերի կատարումից:

Եթե ենթադրենք, որ բյուջեն/նորմատիվը իրատեսական են, որ փաստացի արդյունքները գրանցված են ճշգրտորեն, և որ շեղումն արդյունք չէ պատահական գործոնների, ապա ձեռնարկության փաստացի արդյունքների՝ պլանայինից շեղման պատճառը գործառնություններն են:

Չենց այս բնագավառում է, որ կառավարիչները կարող են գործադրել վերահսկողության ամենաբարձր աստիճանը, չնայած որ շեղումը միշտ չէ, որ արդյունք է վերահսկելի պատճառի (օրինակ՝ երբ արտաքին գներն անսպասելիորեն բարձրացել են):

Այս բնագավառին վերաբերվող հարցերից շատերի դեպքում քննողը, պահանջելով հաշվարկել որոշ շեղումներ, այնուհետև պահանջում է տալ դրանց հնարավոր, սովորաբար՝ գործառնական պատճառները: Այդ դեպքերում կարևորագույնը, նախ, հարցում պարունակված տեղեկատվության մեջ հուշող տվյալների փնտրումն է: Երբ գաղափարների այս աղբյուրը սպառված է, ապավինեք Ձեր երևակայությանը:

### 7.5.1. Շեղումների գործառնական պատճառները

#### *Նյութերի գնի շեղում*

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- մատակարարման այլ աղբյուրի
- գների անսպասելի ընդհանուր աճի
- քանակային զեղչերի փոփոխության
- նյութերի փոխարինման այլ կարգի նյութերով
- տարեմիջյան գնով պլանավորման, որի հետևանքով կարելի է ակնկալել գնային բարենպաստ շեղում տարվա վաղ ամիսներին և անբարենպաստ շեղում ուշ ամիսներին:

#### *Նյութերի օգտագործման շեղում*

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- ավելի շատ կամ ավելի քիչ թափոնների առաջացման
- արտադրանքի դիզայնի փոփոխությունների
- նյութերի փոխարինման այլ կարգի նյութերով:

#### *Վարձաչափի շեղում*

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- նվազագույն աշխատավարձի անսպասելի բարձրացման
- արտաժամյա աշխատանքի դիմաց կամ որպես պարգևավճար՝ պլանայինից տարբեր վճարումների
- աշխատուժի փոխարինման այլ տարակարգի աշխատուժով:

#### *Աշխատուժի արտադրողականության շեղում*

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- աշխատանքային մեթոդների բարելավման, ներառյալ՝ վերահսկողության կատարելագործումը
- հմտանալու
- խրախուսման համակարգի կամ աշխատուժի ուսուցման
- աշխատուժի փոխարինման այլ տարակարգի աշխատուժով:

#### *Վերադիր փոփոխում ծախսերի շեղում*

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- վերադիր ծախսերի տարրերի գների անսպասելի փոփոխությունների
- վերադիր ծախսերը հաստատունի և փոփոխունի սխալ բաժանման:

#### *Հաստատուն վերադիր ծախսերի շեղում փաստացի ծախսումների նկատմամբ*

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- վերադիր ծախսերի տարրերի գների անսպասելի փոփոխությունների, օրինակ՝ վարձավճարի ավելացման
- սեզոնային ազդեցության, օրինակ՝ ջեռուցումն ու լուսավորությունը ձմռանը (սա առաջանում է, երբ տարեկան բյուջեն բաժանված է չորս հավասար մասերի կամ տասներեք հավասար չորսշաբաթյա

Ժամանակահատվածների՝ առանց արժեվորելու սեզոնային գործոնները: Ամբողջ տարվա կտրվածքով սեզոնային գործոնները կվերանան:

**Հաստատուն վերադիր ծախսերի շեղում՝ կապված արտադրանքի քանակի շեղման հետ**

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- արտադրության ծավալների փոփոխության՝ պահանջարկի կամ բաժնետերերի քաղաքականության փոփոխության հետևանքով
- մեքենա-սարքավորումների կամ աշխատուժի արտադրողականության փոփոխականության
- գործադուլի հետևանքով թերարտադրման և այլն:

**Գործառնական շահույթի շեղում՝ կապված իրացման գների շեղման հետ**

Սա կարող է հետևանք լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- գների չպլանավորված աճի
- գների չպլանավորված նվազման, կապված, օրինակ, լրացուցիչ արտադրության փորձի և նոր հաճախորդների ներգրավման հետ:

**Գործառնական շահույթի շեղում՝ կապված իրացման քանակության շեղման հետ**

Սա, ակնհայտորեն, հետևանք է իրացման ծավալի կրճատման, որն, իր հերթին, կարող է հետևանքը լինել հետևյալ գործոններից որևէ մեկի.

- լճացման հետևանքով պահանջարկի անսպասելի անկման
- գների իջեցման հետևանքով ձեռք բերված լրացուցիչ պահանջարկի
- արտադրական դժվարությունների պատճառով պահանջարկը բավարարելու անկարողության: Որևէ շեղման պատճառը կարող է պատճառ հանդիսանալ նաև նույն կամ հակադարձ ուղղությամբ մեկ այլ շեղման առաջացման: Օրինակ, էժան նյութերի օգտագործումը կարող է հանգեցնել փաստացի օգտագործման աճին:

**7.6. Պլանավորման և գործառնական շեղումներ**

Վերևում նշվեց, որ շեղումների հավանական պատճառ են անճշտությունները բյուջետավորման ժամանակ (կազմակերպությունն աշխատում է բավարար արդյունավետությամբ, սակայն գրանցվել են շեղումներ, քանի որ նրա գործունեությունը համեմատվում է անիրատեսական բյուջեի հետ): Շեղումներից կարելի է ավելի օգտակար տեղեկատվություն քաղել, եթե, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, նախնական նորմատիվները քննվեն պարզելու համար, թե արդյոք դրանք իրատեսական են:

Եթե պարզվի, որ նորմատիվներն անիրատեսական են, ապա դրանք, հետին թվով, կարող են վերանայվել, և գործունեությունը համեմատել վերանայված նորմատիվների հետ:

Պլանավորման և գործառնական շեղումներն իրենցից ներկայացնում են ընդհանուր ծախսային շեղման երկու մասերը, որոնք կարող են հետագա ստորաբաժանման ենթարկվել որպես գնի և օգտագործման կամ դրույքի և արդյունավետության շեղումների: Գործառնական շեղումներն այն շեղումներն են, որոնք հայտնաբերվում են փաստացի գործունեությունը համեմատելով վերանայված, ավելի իրատեսական նորմատիվների հետ:

Պլանավորման շեղումները նախնական և վերանայված նորմատիվների տարբերություններն են: Սովորական «նախնական բյուջե» և «վերանայված բյուջե» տերմինների փոխարեն, ընդունված է կիրառել լատիներեն հետևյալ տերմինները.

- էքս - անտե բյուջե = նախնական բյուջե
  - էքս-պոստ բյուջե = վերանայված բյուջե
- Հաշվարկման մեթոդը ներկայացված է հետագա մի քանի բաժիններում:

Օրինակ.

ՄՊԸ-ն արտադրում է արգելակներ, որոնք, համաձայն գնահատումների, պահանջում են 2 կգ XYZ նյութ, որի մեկ կիլոգրամն արժե \$10: Քսանմեկերորդ շաբաթվա ընթացքում արտադրվել են ընդամենը 250 արգելակներ, չնայած որ բյուջեով նախատեսված էր արտադրել 300-ը: Շաբաթվա ընթացքում գնվել և օգտագործվել է 450 կգ նյութ, \$5,100 ընդհանուր գնով: Ավելի ուշ պարզ է դարձել, որ նորմատիվը հաշվի չի առել մատակարարի ճյուղում գների 10% բարձրացումը: ՄՊԸ-ը պաշարներ չի պահում:

(ա) Շեղումները վերլուծեք ավանդական եղանակով:

(բ) Շեղումները կրկնավերլուծեք պլանավորման և գործառնական տեսանկյուններից:

Լուծում

(ա) Ավանդական վերլուծություն

		\$
Նյութերի գին.	$(450 \times \$10) - \$5,100$	= 600(Ա)
Նյութերի օգտագործում.	$((250 \times 2) - 450) \times \$10$	= 500(Բ)
Ընդհանուր շեղում	$(250 \times 2 \times \$10) - \$5,100$	= \$100 (Ա)

(բ) Պլանավորման և գործառնական շեղումների վերլուծություն

Քայլ 1

Հիմնական հաշվարկը երեք տողերի ստացումն է.

1           Նախնական վերափոխված բյուջե           (էքս - անտե):

- 2 Վերանայված վերափոխված բյուջե (էքս - պոստ):
- 3 Փաստացի արդյունքներ

**Քալ 2**

Նախորդ ընդհանուր շեղումը մասնատել պլանավորման և գործառնական շեղումների:

$$\begin{aligned} \text{Ընդհանուր ծախսի շեղում} &= (1) - (3) \\ \text{Պլանավորման շեղում} &= (1) - (2) \\ \text{Գործառնական շեղում} &= (2) - (3) \end{aligned}$$

**Քալ 3**

Գործառնական շեղումը վերլուծել համարժեքորեն, այժմ արդեն՝ գնային շեղման և օգտագործման շեղման: Ձեզնից կարող է պահանջվել մասնատելու պլանավորման շեղումը նույնպես, չնայած այս դեպքում այդ մասնատումն աննշան տեղեկատվական պարունակություն ունի:

Գործառնական շեղումները վերլուծվում են՝ նախնական նորմատիվների փոխարեն օգտագործելով վերանայված նորմատիվները:

Եթե հարկ է վերլուծել պլանավորման շեղումները, ապա մոտեցումը վերանայված նորմատիվները որպես «փաստացի թվեր» դիտելն է:

**Հաշվարկները**

(Հ 1) Նախնական վերափոխված բյուջե (էքս-անտե)		
250 հատ, հատի ծախսը 2 կգ, մեկ կգ-ի գինը \$10 = \$5,000	↑	Պլանավորման շեղում
(Հ 2) Վերանայված վերափոխված բյուջե (էքս-պոստ)	↓	Գործառնական շեղում
250 հատ, հատի ծախսը 2 կգ, մեկ կգ-ի գինը \$11 = \$5,500	↑	Գործառնական շեղում
(Հ 1) Փաստացի արդյունքները	↓	Գործառնական շեղում
450 կգ, ընդհանուր գինը = \$5,000	↓	Գործառնական շեղում

**Ծանուցում.** սա համանման է շեղումների ավանդական վերլուծության դեպքում դրանց ընդհանրացման «գիծ առ գիծ» մեթոդի, չնայած որ արվում է հակառակ կարգով:

		\$
Պլանավորման շեղում	= \$5,000 – \$5,500	= 500 (Ա)
Գործառնական շեղում	= \$5,500 – \$5,100	= 400 (Բ)
Ընդհանուր շեղում (ինչպես վերևում)	= \$5,000 – \$5,100	= 100 (Ա)

**7.7. Գործառնական շեղումների հետագա վերլուծություն**

Պլանավորման շեղումն ամբողջովին հետևանք է գնի փոփոխության, ուստի չի կարող հետագա վերլուծության ենթարկվել: Գործառնական շեղումը կարող է ստորաբաժանվել **գնի** և **օգտագործման** շեղումների: Գնի շեղումը կարող է հաշվարկվել նոր, ավելի իրատեսական նորմատիվի (էքս-պոստ) հիման վրա: Օգտագործման շեղումը վերահաշվարկվում է գնի էքս-պոստ նորմատիվի հիման վրա:

**Գնի գործառնական շեղում**

= (Փաստացի գնված և օգտագործված նյութեր × Վերանայված նորմատիվային գին) – Փաստացի գնված և օգտագործված նյութերի փաստացի ծախս

$$= (450 \times \$11) - \$5,100 = \$150 \quad (\text{Ա})$$

**Օգտագործման գործառնական շեղում**

= ((Վերանայված) նյութերի նորմատիվային օգտագործում փաստացի արտադրանքի համար – Նյութերի փաստացի օգտագործում) × Նյութերի վերանայված նորմատիվային գին:

$$= ((250 \times 2) - 450) \times \$11 = \$550 \quad (\text{Բ})$$

**Ծանուցում.** Գործառնական ընդհանուր \$400 բարենպաստ շեղումը ստորաբաժանվեց գնային և օգտագործման շեղումների:

Օրինակից հետևող որոշ նկատառումները բերված են ստորև:

1. Ավանդական վերլուծության դեպքում, նա, ով պատասխանատու էր գնումների համար, պատասխանատու կդիտվեր գնային անբարենպաստ \$600 շեղման համար: Փաստորեն, ինչպես (Բ) վերլուծությունը ցույց տվեց, այդ շեղումից \$500-ը, գործնականում, **անվերահսկելի** է եղել՝ կապված գների արտաքին աճի հետ: Շեղումն առաջացել է, հիմնականում, **թերի կանխատեսման** հետևանքով:
2. Օգտագործման շեղումը, համաձայն (Բ)-ի, ավելի բարենպաստ է պակաս արտադրված քանակի լրացուցիչ արժեքի ազդեցության արդյունքում:
3. Այս հաշվետվության իմաստով, (Բ)-ում առանձնացված պլանավորման շեղումն **անվերահսկելի** է: Որևէ որոշման ընդունում չէր կարող նպաստել դրանից խուսափելուն: Եթե, այդուհանդերձ, գոյություն ունենար XYZ-ի փոխարինիչ, որը, էքս - անտե բյուջեի դեպքում ավելի թանկ եղած լիներ, սակայն պարզվեր, որ ավելի էժան է էքս - պոստ, ապա արդյունքում ստացվելիք շեղումը վերահսկելի կլիներ (տես հետագայում):
4. Հաշվարկներն այնպիսին են, որ **գնային երկու շեղումների գումարը չի համապատասխանի նախկին (ավանդական) գնային շեղմանը:** Դա պետք է այդպես լինի, քանի որ փոխվել է օգտագործման շեղումը:

**7.7.1. Նյութերի գնային և օգտագործման պլանավորման շեղումներ**

Նախորդ օրինակը կարելի կլիներ շարունակել, եթե շաբաթվա վերջում պարզվեր, որ նյութերի օգտագործման նորմատիվն անհամարժեք է եղել՝ արտադրատեղանակի փոփոխության պատճառով, որի շնորհիվ նորմատիվային օգտագործումը միավորի հաշվով 2 կգ-ից նվազել է 1.9 կգ-ի: Այժմ հաշվարկենք պլանավորման և գործառնական շեղումները այս նոր հանգամանքների դեպքում:

Լուծում.

Դարձյալ, եռատող հաշվարկը ցույց է տալիս, թե ինչպես է բաշխվել նյութածախսի ընդհանուր \$100 անբարենպաստ նոր շեղումը:

\$

(Հ 1) Նախնական վերափոխված բյուջե (էքս -անտե)				
250 հատ, հատի ծախսը 2 կգ, մեկ կգ -ի գինը \$10	=	\$5,000		
(Հ 2) Վերանայված վերափոխված բյուջե (էքս -պոստ)				
250 հատ, հատի ծախսը 1.9 կգ, մեկ կգ -ի գինը \$11	=	\$5,225		
(Հ 1) Փաստացի արդյունքները				
450 կգ, ընդհանուր գինը	=	\$5,100		

Պլանավորման շեղում				
	=	\$5,000 – \$5,225	=	225 (Ա)
Գործառնական շեղում	=	\$5,225 – \$5,100	=	125 (Բ)
Ընդհանուր շեղում (դարձյալ)	=	\$5,000 – \$5,100	=	100 (Ա)

Գործառնական \$125 (Բ) շեղման վերլուծությունը բարդ չէ. փաստացի ծախսերը համեմատվում են նոր նորմատիվի՝ 1.9 կգ, կիրառմանը \$11-ով, հետ.

Գործառնական շեղումները.

Գնային	=	(450 × \$11) – \$5,100	=	150 (Ա)
Օգտագործման	=	((250 × 1.9) – 450) × \$11	=	275 (Բ)
Ընդհանուր գործառնական շեղում				\$125 (Բ)

Զնայած քիչ օգուտ կլինի այս փուլում պլանավորման շեղման տրոհման արդյունքում, Ձեզնից կարող է պահանջվել անել նաև դա: Գնային և օգտագործման շեղումները հաշվարկվում են սովորականի նման: Օգտագործվող ներմատիվները նախնական նորմատիվներն են: Վերանայված (էքս - պոստ) նորմատիվներին վերաբերվեք այնպես, ասես դրանք փաստացի ծախսերն են:

Պլանավորման շեղումները.

Գնի	=	((250 × 1.9) × \$10) – \$5,225	=	475 (Ա)
Օգտագործման	=	((250 × 2) – (250 × 1.9)) × \$10	=	250 (Բ)
Պլանավորման ընդհանուր շեղում				225 (Ա)

Գործառնական շեղումները, նախնական նորմատիվների փոխարեն, վերլուծվում են վերանայված նորմատիվների օգնությամբ:

Եթե այետք է վերլուծել պլանավորման շեղումները, ապա մոտեցումը վերանայված նորմատիվները որպես «փաստացի թվեր» դիտելն է:

**7.7.2. Իրացման պլանավորման և գործառնական շեղումներ**

Պլանավորման և գործառնական շեղումների հաշվարկի վերանվանման մեկ այլ օրինակ է ծագում իրացման քանակի շեղման հաշվարկի դեպքում: Այս դեպքում պլանավորման և գործառնական շեղումներին տրվող նոր անվանումներն են.

պլանավորման	⇒	շուկայի ծավալի շեղում
գործառնական	⇒	շուկայաբաժնի շեղում

Սրա տրամաբանությունն այն է, որ բյուջետավորված իրացման անճշտությունը հետևանք է եղել ընդհանուր շուկայի (բոլոր վաճառողների համար) չափերի գնահատման անճշտության:

Օրինակ.

ՄԴԸ հաջորդ տարվա իրացման բյուջեն կազմում է 400,000 միավոր՝ ելնելով ընդհանուր շուկայի 20% ծավալից: Յուրաքանչյուր միավորից ընկերությունը ստանում է \$3 շահույթ: Տարվա փաստացի իրացումը կազմեց 450,000 միավոր, սակայն ճյուղի վերաբերյալ հաշվետվությունները ցույց են տալիս, որ շուկայի ընդհանուր ծավալը կազմել է 2.2 միլիոն:

1. Ավանդական եղանակով հաշվարկեք սահմանային շահույթի շեղումը՝ կապված իրացման քանակության հետ :
2. Բաժանեք այն պլանավորման և գործառնական շեղումների (շուկայի ծավալ և շուկայաբաժին):  
Լուծում
1. Շահույթի շեղումը՝ կապված իրացման քանակության հետ, ավանդական եղանակով  
= (Փաստացի իրացված քանակ – Բյուջետավորված իրացում) × միավորի նորմատիվային շահույթ =  
(450,000 – 400,000) × \$3 = \$150,000 (բարենպաստ).
2. Պլանավորման և գործառնական շեղումներ  
Դարձյալ օգնում է եռատող հաշվարկը: Վերանայված (*էքս-պոստ*) բյուջեն ցույց կտա, որ ընկերությունը պետք է ակնկալեր վաճառել 2.2 միլիոն միավորի 20%-ը՝ 440,000 միավոր:

Նախնական բյուջե (*էքս-անտե*)

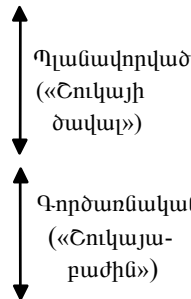
400,000 հատ, հատը \$3 գնով = \$1,200,000

Վերանայված բյուջե (*էքս-պոստ*)

440,000 հատ, հատը \$3 գնով = \$1,320,000

Փաստացի արդյունք

450,000 000 հատ, հատը \$3 գնով = \$1,350,000



Պլանավորման		\$
(կամ շուկայի ծավալի) շեղում	= \$1,320,000 – \$1,200,000	120,000 (Բ)
Գործառնական (կամ շուկայաբաժնի) շեղում	= \$1,350,000 – \$1,320,000	30,000 (Բ)
Սահմանային շահույթի ընդհանուր շեղումը՝ կապված իրացման քանակության հետ =		150,000

Սահմանային շահույթի ընդհանուր շեղումը՝ կապված իրացման քանակության հետ, մեծամասամբ շուկայի ընդհանուր ծավալի աճի արդյունք է: Այդուհանդերձ, որոշ մասը կարելի է վերագրել իրացման բաժնի ջանքերին, որը կարողացել է փոքր ինչ ավելացնել՝ 20%-ից  $\left(\frac{450,000}{2,200,000}\right) = 20.5\%$ -ի հասցնել իր շուկայաբաժինը:

Ավանդական եղանակով հաշվարկված շեղումների հետագա դասակարգումը պլանավորման և գործառնական շեղումների ունի ակներև առավելություններ.

- Շեղումների օգտագործումն **ավելի տեղին է**, հատկապես՝ փոփոխական միջավայրում:
- Գործառնական շեղումները տալիս են փաստացի գոյություն ունեցած պայմաններում փաստացի ստացված արդյունքների «արդարացի պատկերը»:
- Տեսականորեն, **ավելի հավանական է**, որ կառավարիչներն **ընդունեն և խրախուսվեն** այն շեղումների կիրառման պարագայում, որոնք ավելի ճիշտ են գնահատում իրենց գործունեությունը:
- **Այն ընդգծում է պլանավորման կարևորությունը** և պլանավորման և վերահսկողության կարևորությունը և ավելի լավ ուղեցույց է ծախսերի վերահսկման համար:
- Այս վերլուծությունն օգնում է **նորմատիվների սահմանման կատարելագործման** առումով, ինչը, ամենայն հավանականությամբ, կբերի ապագայում ավելի կիրառելի նորմատիվների սահմանմանը:  
Պլանավորման և գործառնական շեղումների կիրառումը լայն տարածում չունի: Այդ իսկ պատճառով, հնարավոր է, որ կան նաև **թերություններ**.
- *էքս - պոստ* բյուջեների սահմանումը **շատ դժվար է**: Այն կառավարիչները, որոնց գործունեության արդյունքները, այդպիսի բյուջեների օգտագործման դեպքում, անբավարար են ստացվել, հազիվ թե ընդունեն դրանք որպես գործունեության գնահատման միջոցներ՝ այդպիսի բյուջեների սահմանման սուբյեկտիվ բնույթի պատճառով:

- Հարկ է ծախսել զգալի աղմինիստրատիվ աշխատանք նախ՝ շեղումները վերլուծելու ավանդական եղանակով և ապա որոշելու, թե դրանցից որոնք են վերահսկելի և որոնք՝ անվերահսկելի:
- Այս վերլուծությունը միտում ունի գերազնահատելու շեղումների փոխկապակցությունը՝ նորմատիվայինից ցածր գործունեությունն արդարացնող պատճառների «պատրաստի ցանկ» տրամադրելով կառավարիչներին: Անբավարար գործունեությունը, հաճախ, վերագրվում է բյուջեի թերություններին:

**7.8. Գործառնական հաշվետվությունների կազմումը պլանավորման և գործառնական շեղումների կիրառմամբ**

Դուք պետք է հիշեք, որ գործառնական հաշվետվություններն օգտագործվում են բյուջետավորված շահույթն ու փաստացի շահույթը, ժամանակաշրջանի շեղումները մանրամասնելու միջոցով, կապակցելու նպատակով: Պլանավորման և գործառնական շեղումների հաշվարկմամբ ընդունվում է, որ շահույթի տարբերության մի մասի պատճառը բյուջեի սխալներն են, անհամարժեք նորմատիվները կամ արտաքին անվերահսկելի գործոնները: Դրանք պլանավորման շեղումներ ճանաչելու միջոցով, ղեկավարության ուշադրությունը կենտրոնացվում է վերահսկելի տարրերի վրա:

Հետևյալ օրինակը ցույց է տալիս, թե ինչպես է պլանավորման և գործառնական շեղումների օգտագործումը բարձրացնում գործառնական հաշվետվությունների օգտակարության աստիճանը ղեկավարության համար:

Օրինակ.

ՄՊԸ-ն, իր միակ արտադրատեսակի վերահսկման և հաշվետվական նպատակներով, կիրառում է ինքնարժեքի նորմատիվային համակարգ:

Ստորև ընդհանրացնող տվյալներ են բերված արտադրատեսակի նորմատիվային ինքնարժեքի քարտից.

	\$	\$
Միավորի իրացման գին		200
Հանած. 4 կգ նյութեր, մեկ կգ-ը՝ \$20-ով	80	
6 ժամ աշխատանք, ժամը՝ \$7 դրույթով	42	
	—	122
		—
Միավորի սահմանային շահույթ		78
		—

Բյուջեի համաձայն, երրորդ ժամանակաշրջանի ընթացքում պետք է արտադրվեր և վաճառվեր 2,500 միավոր, սակայն փաստացի արտադրությունն ու վաճառքը կազմել է 2,850 միավոր:

Առկա է նաև հետևյալ տեղեկատվությունը.

1. Երրորդ ժամանակաշրջանի սկզբում նորմաներով նախատեսված նյութի ձեռքբերումն անհնար է դարձել և հարկ է եղել այլընտրանքային նյութ օգտագործել: Դժբախտաբար, միավոր արտադրանքի հաշվով պահանջվել է 0.5 կգ լրացուցիչ նյութ և ենթադրվել է, որ նոր նյութի հետ աշխատելն ավելի դժվար է լինելու: Ակնկալվել է, որ այլընտրանքային նյութի գինը լինելու է \$16.50՝ մեկ կգ-ն: Փաստացի օգտագործվել է 12,450 կգ, կգ-ն՝ \$18-ով:
2. Ժամանակահատվածի ընթացքում եղանակային պայմաններն անսպասելիորեն բարելավվել են, որի արդյունքում, վատ եղանակին աշխատելու դիմաց նախնական նորմատիվով նախատեսված ժամը 50 ցեմտ լրավճարը հարկ չի եղել վճարել: Քանի որ ակնկալվում էր, որ այլընտրանքային նյութի օգտագործումը դժվար է լինելու, ղեկավարությունը համաձայնվել է բանվորներին, միայն երրորդ ժամանակաշրջանում, վճարել ժամը \$8: Ժամանակաշրջանի ընթացքում վճարում կատարվել է 18,800 ժամերի համար:

Որոշ ժամանակ շեղումների ավանդական եղանակի կիրառումից հետո, ՄՊԸ-ն մտադրություն ունի ընդլայնելու իր համակարգը՝ ներառելով պլանավորման և գործառնական շեղումների հաշվարկը:

Պահանջվում է.

(ա) Կազմել ժամանակաշրջանի բյուջետավորված սահմանային շահույթը փաստացի շահույթի հետ կապակցող հաշվետվություն՝ օգտագործելով նյութական և աշխատանքային ծախսումների ավանդական շեղումները:

(բ) Կազմել կապակցող համանման հաշվետվություն՝ օգտագործելով պլանավորման և գործառնական շեղումները:

(գ) Բացատրել (բ) հաշվետվությունում արտացոլված շեղումների իմաստը:

Լուծում.

(ա) Բյուջետավորված և փաստացի սահմանային շահույթների կապակցումը նյութական և աշխատանքային ծախսումների ավանդական շեղումների օգտագործմամբ

		\$
Բյուջետավորված շահույթ		2,500 × \$78
Շեղումներ	<i>Բարենպաստ</i>	195,000
	\$	\$
Իրացման քանակի	27,300	
Ուղղակի նյութերի		
– Գնի	24,900	



– Օգտագործման Ուղղ. աշխատավարձի	21,000		
– Վարձաչափի	18,800		
– Արտադրողական	11,900		
	52,200	51,700	500
Փաստացի շահույթ			195,500

**Ենթադրություն.** Իրացման գնի շեղում չկա:

Հաշվարկները.

Ավանդական շեղումները

(i) Նյութերի

Գնի = (Փաստացի գնված նյութեր × նորմատիվային գին) – (Փաստացի ծախսումներ նյութերի գնման համար)

$$= (12,450 \times \$20) - (12,450 \times \$18)$$

$$= 249,000 - 224,100$$

$$= \$24,900 (P)$$

Օգտագործ. = (Նորմատիվային քանակ փաստացի արտադրանքի համար × նորմատիվային գին) – (Փաստացի ծախսված նյութերը նորմատիվային գնով)

$$= (2,850 \times 4 \times \$20) - (12,450 \times \$20)$$

$$= 228,000 - 249,000$$

$$= 21,000 (U)$$

(ii) Աշխատանքի

Վարձաչափի = (Փաստացի աշխատած ժամեր × ուղղակի աշխատավարձի նորմատիվային դրույթ) – (Փաստացի աշխատած ժամեր × փաստացի ժամային դրույթ)

$$= (18,800 \times 7) - (18,800 \times 8)$$

$$= 131,600 - 150,400$$

$$= 18,800 (U)$$

Արդյունավետության = (Փաստացի արտադրանքի նորմատիվային ժամեր × նորմատիվային դրույթ) – (Փաստացի աշխատած ժամեր × նորմատիվային դրույթ)

$$= (2,850 \times 6 \times \$7) - (18,800 \times \$7)$$

$$= 119,700 - 131,600$$

$$= 11,900 (U)$$

(iii) Շահույթի շեղում կապված իրացման քանակության հետ

= (Իրացման բյուջետավորված քանակ × մեկ միավորի նորմատիվային հատկացում) – (Իրացման փաստացի քանակ × մեկ միավորի նորմատիվային հատկացում)

$$= (2,500 \times \$78) - (2,850 \times \$78)$$

$$= 195,000 - 222,300$$

$$= 27,300 (P)$$

**Կապակցող հաշվետվությունը պլանավորման և գործառնական շեղումների կիրառմամբ**

				\$
Բյուջետավորված հատկացումը՝ փաստացի իրացման դեպքում			2,850 × \$78	222,300.00
Պլանավորման շեղումներ				
		Բարենպ. \$	Անբարենպ. \$	
Նյութերի	– Գնի	44,887.5		
	– Օգտագործման		28,500	
Աշխատավարձի	– Վարձաչափի. եղանակ	8,550.00		
	– Վարձաչափի. նոր նյութ		25,650	
		53,437.50	54,150	
Վերանայված շահույթ	բյուջ.			(712.50)
			(\$77.75 × 2,850)	221,587.50

Գործառնական շեղումները		Բարենպ. \$	Անբարենպ. \$
Նյութերի	– Գնի		18,675.00
	– Օգտագործման	6,187.50	
Աշխատանքի	–Վարձաչափի	0	
	–Արդյունավետության		13,600.00
		<u>6,187.50</u>	<u>32,275.00</u>
<b>Փաստացի շահույթը</b>			<u>26,087.50</u> <u>195,500.00</u>

Հաշվարկները.

Պլանավորման շեղումներ

(i) **Նյութերի** = (Նյութերի գծով նորմատիվային ծախս) – (Նյութերի գծով նորմատիվային վերանայված ծախս)

Գնի =  $(2,850 \times (4 + 0.5) \times \$20) - (2,850 \times (4 + 0.5) \times \$16.50)$

=  $256,500 - 211,612.50$

=  $44,887.50$  (Բ)

Օգտագ. =  $(2,850 \times 4 \times \$20) - (2,850 \times 4.5 \times \$20)$

=  $228,000 - 256,500$

=  $28,500$  (Ա)

(ii) Վարձաչափի

Լրավճար վատ եղանակի դեպքում

=  $(2,850 \times 6 \times \$7) - (2,850 \times 6 \times \$6.50)$

=  $119,700 - 111,150$

=  $8,550$  (Բ)

1.

Նոր նյութի օգտագործում

=  $(2,850 \times 6 \times \$6.50) - (2,850 \times 6 \times \$8)$

=  $111,150 - 136,800$

=  $25,650$  (Ա)

2.

Մեկ միավորի վերանայված հատկացումը (սահմանային շահույթը) հետևյալն է.

	\$	\$
Իրացման գին		200.00
Ուղղակի նյութեր	$4.5 \times \$16.50$	74.25
Ուղղ. աշխատավարձ	$6 \times \$8$	48.00
	<u>(122.25)</u>	<u>          </u>
Հատկացում		<u>77.75</u>

Գործառնական շեղումներ

(i) Նյութերի

Գնի =  $(12,450 \times \$16.50) - (12,450 \times \$18)$

=  $205,425 - 224,100$

=  $18,675$  (Ա)

Օգտագործման =  $(2,850 \times 4.50 \times \$16.50) - (12,450 \times \$16.50)$

=  $211,612.5 - 205,425$

=  $6,187.5$  (Բ)

(ii) Աշխատանքի

Վարձաչափի

Արդյունավետության =  $(2,850 \times 6 \times \$8) - (18,800 \times \$8)$

=  $136,800 - 150,400$

=  $13,600$  (Ա)

(գ) Շեղումների վերլուծությունը (բ) մասում, հնարավոր է դարձնում տարանջատել անվերահսկելի (պլանավորման) շեղումները անհատական կառավարիչների կողմից վերահսկելի (գործառնական) շեղումներից:

Տվյալ դեպքում օգտագործված նյութի տեսակի փոփոխությունն անխուսափելի է եղել: Նմանապես, հնարավոր չէր կանխատեսել եղանակային պայմանների փոփոխությունը: Այդ փոփոխությունների ծախսային ազդեցությունն արտահայտված է պլանավորման շեղումներում: Ղեկավարության ուշադրությունը, հիմնականում, պետք է կենտրոնանա գործառնական շեղումների վրա: Մասնավորապես, ինչու՞ է ֆիրման նյութի մեկ կիլոգրամի դիմաց վճարել \$18, երբ սպասվում էր, որ այն արժենալու է \$16.50:

Նյութի օգտագործման գործառնական շեղումը ցույց է տալիս, որ ավելի քիչ նյութ է ծախսվել, քան սպասվում էր: Դա կարող է հետևանք լինել այն բանի, որ աշխատողներն ավելի երկար ժամանակ են ծախսել նյութի մշակման վրա (ինչի մասին վկայում է արդյունավետության անբարենպաստ շեղումը):

**7.9. Շեղումների պատճառների քննումը**

Մենք նշեցինք շեղումների չորս հիմնական պատճառներ. թերի բյուջետավորումը, թերի չափումը կամ գրանցումը, պատահական գործոնները և գործառնական պատճառները: Շեղումների վերլուծությունից առավելագույն օգուտ քաղելու համար մենք պետք է, ինչ որ կերպ ուսումնասիրելով, որոշենք, թե դրանցից որոնք ինչ առանձին ազդեցություն են ունեցել շեղման վրա:

Քննության **օբյեկտը գործունեության զնահատման և ծախսերի վերահսկման** առումով ավելի օգտակար տեղեկատվության տրամադրումն է:

Առաջին հերթին, քննումը պետք է ցույց տա, թե արդյո՞ք շեղումը հետևանք է եղել **սխալ բյուջետավորման** և թե, ընդհանուր առմամբ, **վերահսկելի՞** է եղել, արդյոք, այն:

Ծախսերի վերահսկման դեպքում, զլխավոր նպատակը շեղման **առանձնահատուկ պատճառների** բացահայտումն է, մասնավորապես՝ պարզումն այն բանի, թե արդյոք շեղումը պարզապես արդյունքը չէ ծախսերի որոշակի **պատահական տատանումների**: Ենթադրվում է, որ դրա արդյունքում հնարավոր կլինի որոշակի էական խնայողություն կատարել:

Հազիվ թե գործնականում հնարավոր է և անգամ արժե քննել վերլուծության արդյունքում ստացված յուրաքանչյուր շեղման պատճառները: Ստորև թվարկված են այն գործոնները, որոնց հիման վրա կարելի է որոշել՝ արժե արդյոք քննել շեղման պատճառները.

1. **Շեղման չափը** – կարելի է ենթադրել, որ ավելի մեծ տնտեսում կարելի է ունենալ խոշոր շեղումների պատճառների քննումից, որոնք նաև հիմնական ազդեցությունն ունեն կառավարչի գործունեության զնահատման տեսանկյունից:
2. **Բարենպաստ է, թե անբարենպաստ** – առաջին հայացքից, պետք է քննել միայն անբարենպաստ շեղումները, չնայած որ, բարենպաստ շեղումների քննության միջոցով կազմակերպությունը կարող է.
  - գործունեությունը զնահատելիս չեզոքացնել բյուջետավորման թերությունների ազդեցությունը
  - ապագայում կազմել ավելի իրատեսական բյուջեներ
  - միջոցներ ձեռնարկել հետագա գործունեության բարելավման ուղղությամբ:
3. **Շտկման ծախսերն ու օգուտները** – եթե շեղման հնարավոր պատճառը հայտնի է, սակայն կարծվում է, որ այդ պատճառի վերացումը շատ թանկ կարժենա, ապա շեղման պատճառը կարող է չքննվել: Կարող է պատահել, որ պետք է վերանայել նորմատիվները:
4. **Շեղումը շտկելու կարողությունը** – սա կապված է նախորդ գործոնի հետ, սակայն այժմ խնդրո առարկա է այն, թե արդյոք շեղման պատճառը վերացնելու համար ծախս կատարելուց հետո այդ պատճառն ընդմիշտ կվերանա:
5. **Շեղումների նախորդ պահվածքը** – եթե շեղումը պարզապես հետևանք է ծախսերի պատահական տատանումների, ապա շտկելուն ուղղված որևէ գործողություն ծախսերի խնայողության չի հանգեցնի:
6. **Բյուջեների հուսալիությունը** – չնայած որոշումն այն բանի, թե շեղումը որքանով է արդյունք եղել վատ բյուջետավորման, կտրամադրի պլանավորման և գործառնական շեղումների առումով նշված բոլոր օգուտները, այդուհանդերձ, եթե շեղումն ամբողջովին արդյունք է սխալ բյուջետավորման, ապա պատճառների քննումը ծախսերի էական խնայողության չի բերի:
7. **Գրանցումների և հաշվետվությունների համակարգի հուսալիությունը** – հաշվառման և գրանցման թերի համակարգը կարող է հանգեցնել շեղման, օրինակ՝ եթե պաշարների վերջնական մնացորդը սխալ է գրանցվել, ապա նյութերի օգտագործման սխալ թիվ է ենթադրվում և կարող է շեղում առաջանալ: Շեղումների պատճառների քննման շնորհիվ ստացվող օգուտները նման են թերի բյուջետավորման հետևանքների քննումից ստացվող օգուտներին:

Այս նկատառումներից շատերը չափանիշ կամ մեթոդ են տրամադրում շեղումների պատճառների քննման համար: Կետ (5)-ը հաշվի է առնվում՝ **վերահսկողական վիճակագրական գրաֆիկների** կառուցման միջոցով, մինչ կետեր (3)-ը և (4)-ը կարելի է գնահատել **որոշումային ծառերի** օգտագործման միջոցով: Շեղման չափն ինքը առաջ է բերում քննության նպատակահարմարության մի շարք չափանիշներ:

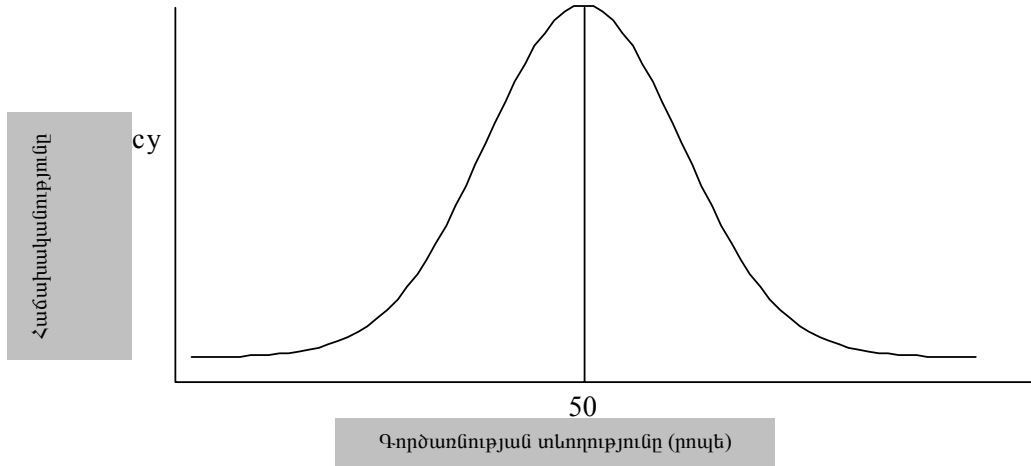
Որոշելու համար, թե արժե՞ արդյոք քննել շեղման պատճառները, կազմակերպությունը կարող է կիրառել հետևյալ զանազան չափանիշներից մեկը.

1. **Շեղման սահմանված մեծությունը** – ֆիրման կարող է քննել այն շեղումների պատճառները, որոնք գերազանցում են \$x,000 գումարը: Չնայած այս չափանիշը հեշտ է կիրառել, այն անտեսում է այն հանգամանքը, որ \$5,000 գումարի շեղումն, ավելի հավանական է, որ վկայում է ծախսողման մասին, եթե ընդհանուր ծախսը \$20,000 է, քան եթե այն \$200,000 է: Այդ խնդիրը լուծում է (2)-ը:
2. **Սահմանված տոկոսաչափի մոտեցումը** – շեղումը կարող է քննվել, եթե այն կազմում է նորմատիվային ծախսերի ավելի քան x%-ը: Չնայած սա հաղթահարում է (1) մեթոդի թերությունը, այն , իր հերթին, անտեսում է այն փաստը, որ որոշ ծախսեր ավելի շատ են տատանվում, քան մյուսները: Այդ խնդիրը լուծում է (3)-ը:
3. **Որոշումների կայացման վիճակագրական եղանակը** – այս դեպքում շեղումը քննվում է միայն այն դեպքում, երբ, շեղումների նախորդ պատկերի ուսումնասիրության համաձայն, այս չափի շեղում պատահում է միայն դեպքերի x%-ում: Եթե, ասենք, ընդամենը 5% հավանականություն կա, որ ծախսը կարող է շեղվել նորմատիվից այնքան, որքան տվյալ շեղման մեծությունն է, ապա շատ ավելի հավանական է, որ խնդիրներ են առաջացել, որոնք քննության կարիք ունեն: Հարցն այստեղ x%-ի չափի որոշումն է: Միտում կա կիրառելու այս եղանակը կամայական տոկոսաչափի (ասենք՝ 5%, 1%) ընտրությամբ, առանց հաշվի առնելու շտկման ծախսերն ու օգուտները, կամ շեղումը շտկելու կարողությունը:
  - ԱՄՆ-ում անցկացված ուսումնասիրության համաձայն, 100 խոշոր ընկերությունների.
  - 72%-ը շեղումները քննում է՝ ղեկավարության դատողությունների վրա հիմնվելով
  - 54%-ն օգտագործում է սահմանված բացարձակ մեծությունը
  - 43%-ն օգտագործում է սահմանված տոկոսաչափի մոտեցումը
  - 4%-ն օգտագործում է որոշումների կայացման վիճակագրական եղանակը:

Հավանաբար, այդ 4%-ը չի ներառում բոլոր այն ֆիրմաները, որոնք, ինչպես օրինակ արդյունաբերական կազմակերպությունների կամ ֆիրմաների մեծ մասը, որպես փաթեթավորման որակի ստուգման վիճակագրական մեթոդ, օգտագործում են որոշումների կայացման վիճակագրական եղանակը, որը ներկայացված է ստորև:

**7.9.1. Շեղումների նախորդ պահվածքը, վերահսկման վիճակագրական գրաֆիկներ**

Դիտարկենք մի արտադրապրոցես, որի պահանջած միջին տևողությունը 50 րոպե է՝ 10 րոպե ստանդարտ շեղմամբ: Հավանականությունների տեսությունից հայտնի է, որ փաստացի ծախսված ժամանակների բազմությունը, ամենայն հավանականությամբ, նորմալ բաշխում ունի միջինի շուրջը:



Այնուհետև, հայտնի է, որ դեպքերի որոշ մասը կընկնի միջինի շուրջը որոշակի ստանդարտ շեղման տիրույթում:

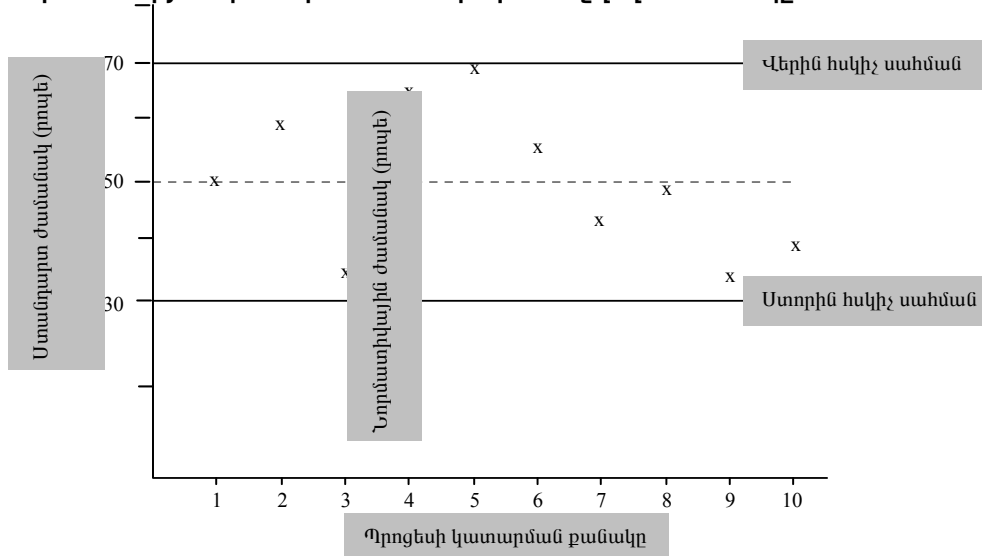
Ստավոր արժեքներն են.

- 1 ստանդարտ շեղում 68% (68.26%)
- 2 ստանդարտ շեղում 95% (95.44%)
- 3 ստանդարտ շեղում 99.7% (99.73%)

Այս տեղեկատվությունը կարող է օգտագործվել՝ վերահսկողական վիճակագրական գրաֆիկի կառուցման նպատակով: Միջին տևողությունը ձևավորում է նորմատիվը: Հսկիչ սահմանաչափերը քանակներ կամ գումարներ են, որոնք գերազանցվելու դեպքում ղեկավարությունը միջոցներ է ձեռնարկում: Հսկիչ սահմանաչափերը սահմանվում են միջինից որոշակի ստանդարտ շեղում հեռավորությամբ:

Օրինակ, ենթադրենք արտադրապրոցեսի նորմատիվային տևողությունը 50 րոպե է: Որպես սահմանաչափեր կարող են սահմանվել 30 րոպեն և 70 րոպեն, իսկ գրանցված փաստացի տևողությունները բերված են ստորև.

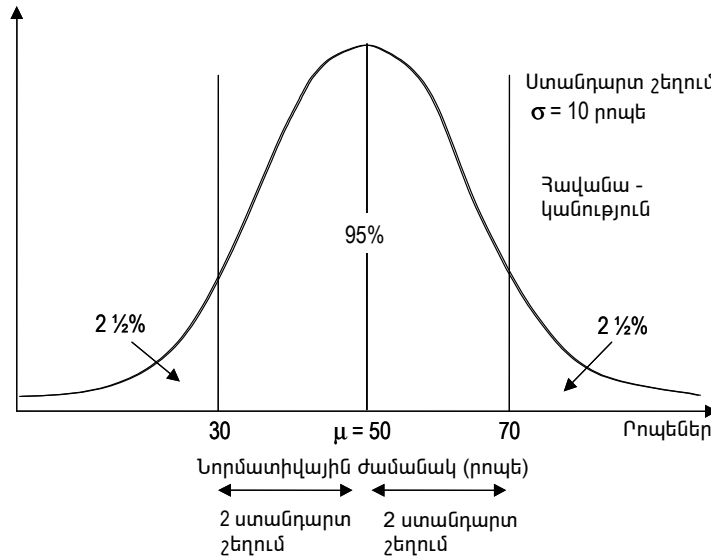
**Գործառնության կատարման համար պահանջվող ժամանակը**



Եթե տվյալ փաստացի տևողությունն ընկած է հսկիչ սահմանաչափերի միջև, ապա շեղումն էական չէ: Այդ իսկ պատճառով էլ այս սահմանաչափերը կոչվում են հսկիչ սահմանաչափ: Սա առաջացնում է երկու հարց.

- Ինչպե՞ս են սահմանվում հսկիչ սահմանները:
- Ի՞նչ միջոցներ է պետք ձեռնարկել, եթե արդյունքները տեղ են գտել հսկիչ սահմաններից դուրս: Սահմանաչափերը պետք է այնպես սահմանել, որ հավանականությունը փոքր լինի, թե գրանցվելիք արդյունքները, պատահական տատանումների հետևանքով, կընկնեն դրանցից այն կողմ:

**Գործառնության կատարման համար պահանջվող ժամանակի բաշխումը**



Սույն օրինակում հսկիչ սահմանաչափերը սահմանվել են **միջինից երկու ստանդարտ շեղում** հեռավորության վրա: Ուստի, արտադրապրոցեսի տևողությունը, դեպքերի 95% -ում, պետք է որ լինի հսկիչ սահմանների ներսում:

Փաստացի տևողությունը գրաֆիկում գրանցվում է յուրաքանչյուր արտադրապրոցեսի ավարտից հետո: Այդ անելուց հետո պարզ կդառնա, թե արդյո՞ք միջին տևողությունը այլևս 50 րոպե չէ, որովհետև գրանցված տևողություններն ընկնում են հսկիչ սահմաններից դուրս:

Եթե դիտարկված արդյունքների ավելի քան 5%-ն ընկած են հսկիչ սահմաններից դուրս, ապա համակարգը կարող է կոչվել «վիճակագրորեն վերահսկողությունից դուրս»: Այդ պարագայում ղեկավարությունը պետք է որոշի, թե ինչ միջոցներ է հարկավոր ձեռնարկել:

Նախնական որոշումն այն բանի, թե արդյոք շեղումներն արդյունք են պատահական տատանումների, թե ոչ, մեզ չի ասում, թե ինչ է պետք անել նշանակալի շեղումների դեպքում: Հարցն այն է, թե պե՞տք է արդյոք քննել պատճառները: Շատ դեպքերում շեղման պատճառը կարող է արդեն հայտնի կամ հեշտորեն պարզվող լինել: Այլ դեպքերում դա կարող է պահանջել հավանական ծախսերի և հավանական օգուտների կշռում:

**7.9.2. Շեղումների վերացման ծախսերը, օգուտներն ու հնարավորությունը**

Շեղման պատճառների քննման այս մոտեցումը ներառում է որոշումների տեսության կիրառումը: Հետազոտությունն արվում է, եթե դրա ծախսն ավելի փոքր է, քան ակնկալվող զուտ օգուտը:

Օրինակ.

Անցյալ ամիս գրանցվել է ուղղակի նյութերի օգտագործման անբարենպաստ \$1,000 շեղում:

Նախորդ փորձի համաձայն, շեղման պատճառների քննումը կպահանջի \$400, իսկ շտկող միջոցառումը, եթե իրականում իրադրությունը վերահսկելի է, գնահատումների համաձայն կպահանջի \$300: Շտկող միջոցառման իրականացման արդյունքում ակնկալվող խնայողությունների զուտ ներկա արժեքը, վերահսկելի իրադրության դեպքում, գնահատվում է \$900: Շեղման անվերահսկելիության հավանականությունը գնահատվում է 0.3:

Պահանջվում է հաշվարկների միջոցով ցույց տալ, թե արդյո՞ք շեղումը պետք է քննվի:

Լուծում

Քննման ծախսը = \$400 + (0.7 × \$300) + (0.3 × \$900) = \$880

Չքննելու ծախսը = \$900

Շեղման պատճառներն արժե քննել:

**7.9.3. Զգայականություն**

Օրինակը կարելի է փոքր ինչ ընդլայնել՝ որոշելու համար անտարբերության կետը «քննելու» և «չքննելու» որոշումների միջև, հետևյալ գործոնների առումով.

- p-ի՝ այսինքն շեղման վերահսկելիության հավանականության
  - ակնկալվող խնայողությունների զուտ ներկա արժեքի (L):
- Հաշվարկները, որոնք հավասարեցնում են քննման և չքննման ակնկալվող արժեքները, հետևյալն են.
- Զգայականությունը p-ի նկատմամբ.
- $$\$400 + (p \times \$300) + ((1 - p) \times \$900) = \$900$$

$$\begin{aligned}
 & \$400 + \$300p + \$900 = \$900p \\
 & \$1,300 - \$600p = \$900 \\
 & p = \frac{400}{600} \text{ կամ } 0.67
 \end{aligned}$$

Յետևաբար, որպեսզի որոշումը փոխվի, այն բանի գնահատվող հավանականությունը, որ շեղումն անվերահսկելի է, պետք է աճի 0.30-ից մինչև 0.33:

Չգայականությունը L-ի նկատմամբ

$$\begin{aligned}
 400 + (300 \times 0.7) + (L \times 0.3) &= L \\
 400 + 210 + 0.3L &= L \\
 L &= \frac{610}{0.7} = 871.4
 \end{aligned}$$

Յետևաբար, հավանականության գնահատականի անփոփոխության պարագայում, որպեսզի որոշումը փոխվի, ակնկալվող խնայողությունների զուտ ներկա արժեքը պետք է \$900-ից նվազի մինչև մոտ \$871-ի:

**7.9.4. Շեղումների պատճառների քննումը գործնականում**

Որոշումների կայացման գործընթացի կանոնակարգման նպատակով, օրինակ, ծախս/օգուտ վերլուծության կիրառման բարդություններից է հավանականությունների և զուտ ներկա արժեքների **ճշգրտության** խելամիտ մակարդակի ապահովումը:

Գործնականում, միայն ոչ մեծ թվով կազմակերպություններ են կիրառում վիճակագրական կամ որոշումների կայացման նախորդ բաժիններում ներկայացված չափանիշները: Փոխարենը, որոշումները կարող են հիմնվել **ղեկավարության կարծիքի** կամ **տոկոսաչափի պարզ կանոնի** (օրինակ, x%-ից ցածր շեղումները համարվում են անեական և քննման ոչ արժանի) վրա: Չնայած այդպիսի մոտեցումները կարող են պարզունակ թվալ, այդուհանդերձ, դրանք, ընդհանուր առմամբ, կիրառում են մուլտի սկզբունքները և գործնականում կարող են հանգեցնել միանման որոշումների:

Միայն կլինեք կարծել, թե ղեկավարին զեկուցված բոլոր շեղումներն **անակնկալ են** նրա համար: Դրանք, դրամական արտահայտությամբ, ներկայացնում են բյուջեի կամ նորմատիվի և փաստացի արդյունքի տարբերության ազդեցությունը շահույթի վրա: Ղեկավարությունը որոշումները կայացնում է ժամանակաշրջանի ընթացքում լիովին տեղյակ լինելով դրանց մասին: Շեղումները, երբ դրանք զեկուցվում են, հավանաբար բավականին ժամանակ այն երևույթներից հետո, որին իրենք վերաբերվում են, պարզապես **դրամական արտահայտությամբ չափում են արդեն կայացված որոշումների ազդեցության արժեքը**: Որևէ շտկող միջոցառում պետք է ձեռնարկվի իրադարձությունից հետո որքան հնարավոր է անհապաղ. ղեկավարը չի սպասելու, որպեսզի տեսնի, թե ինչ մեծություն կունենա շեղումը միջոցներ չձեռնարկելու դեպքում:

Այդպիսի դեպքերում անգամ էական շեղման պատճառների քննումը տեղեկատվության առումով աննշան լրացուցիչ օգուտ կբերի տվյալ ղեկավարին:

Ակնհայտորեն, շեղումների պատճառների վերհանումը և դրանց չափի նշանակալիությունը կանոնակարգելիս, կանոնները պետք է բավականաչափ **ճկուն** լինեն՝ ծագող առանձնահատուկ իրավիճակներին համահունչ լինելու համար: Շեղումների պատճառների վերհանումը **ղեկավարությանը հասանելի տեղեկատվության ավելացման** գործընթաց է, որը միշտ պետք է դիտվի որպես հիմնական նպատակ:

**7.10. Խառնուրդի բաղադրության շեղումներ**

Ստորև առավել մանրամասնորեն կդիտարկվեն նյութածախսի շեղման այն դեպքերը, երբ առկա են օգտագործվող նյութերի մեկից ավելի տեսակներ, ինչպես նաև իրացման շեղումները, երբ գործ ունենք մեկից ավելի արտադրատեսակների հետ:

Կարևոր է նշել, որ խառնուրդի և արտադրաքանակի/իրացման քանակի վերլուծությունը իմաստալի արդյունքներ կտա միայն այն դեպքում, երբ նյութերի կամ ապրանքների միջև առկա է որոշակի փոխարինելիություն:

Արտադրություններից շատերի դեպքում մեկ արտադրատեսակի արտադրության վրա ծախսվում է մեկից ավելի նյութ:

- Եթե օգտագործվող տարբեր նյութերը որևէ կերպ չեն կարող փոխարինվել միմյանցով, ապա մոտեցումը դրանք յուրաքանչյուրն առանձին դիտարկելն է:
- Այդուհանդերձ, շատ դեպքերում, օգտագործվող նյութերը, ինչ-որ չափով, կարող են **փոխարինել միմյանց**, այսինքն՝ արտադրությունում օգտագործվող նյութերի խառնուրդի բաղադրությունը կարող է փոփոխվել՝ առանց էականորեն ազդելու վերջնական արդյունքի վրա: Յենց այդ դեպքերում է, որ կարիք կա հաշվարկելու խառնուրդի շեղումը:

Խառնուրդի բաղադրության շեղումների հաշվարկման սկզբունքները և հաշվարկները ցուցադրելու համար դիմենք հետևյալ օրինակի օգնությամբ:

990 տոննա արտադրելու նորմատիվային նյութածախսը		Մեկ տոննայի գինը	
Նյութեր	Տոննա	\$	\$
A	550	6.00	3,300
B	330	5.00	1,650
C	220	4.50	990
	1,100		5,940

Հանած պրոցեսի կորուստը (10%)	110		-
<b>Փաստացի ծախսը</b>	<b>990</b>	=	<b>5,940</b>

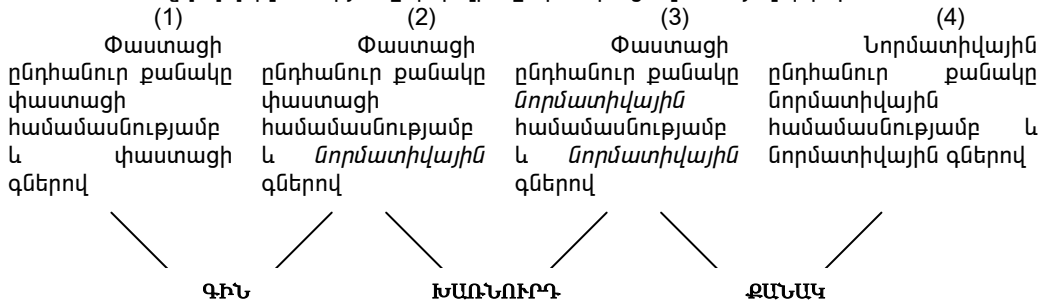
Մեկ տոննայի նորմատիվային նյութածախսը \$6.00 է:  
990 տոննա արտադրելու **փաստացի նյութածախսը.**

Նյութեր	Տոննա	Մեկ տոննայի գինը	
		\$	\$
A	444	7.50	3,330
B	446	6.00	2,676
C	240	4.50	1,080
	<b>1,130</b>		<b>7,086</b>
Հանած. պրոցեսի կորուստները	140		-
<b>Փաստացի ծախսը</b>	<b>990</b>	=	<b>7,086</b>

Ինչո՞ւ է 990 տոննայի արտադրության նյութածախսը կազմել \$7,086՝ \$5,940-ի փոխարեն: Երեք պատճառներով.

1. Երեք նյութերը գնվել են նորմատիվային գնից **տարբեր գնով. գնի** շեղում:
2. Երեք նյութերն օգտագործվել են նորմատիվային համամասնությունից **տարբեր համամասնությամբ.** բաղադրության **խառնուրդի** շեղում:
3. Օգտագործվել է նյութերի՝ նորմատիվայինից **տարբեր ընդհանուր քանակություն** (փաստացի արտադրանքի համար). **արտադրաքանակի** շեղում:  
Օգտագործման ընդհանուր շեղումը կազմված է (2)-ի և (3) -ի՝ խառնուրդի և քանակության համադրությունից:  
Հաշվարկները

Պահանջվող վերլուծությունը կարելի է ընդհանրացնել հետևյալ կերպ.



Մեր օրինակում (1) -ի և (4) -ի վերաբերյալ տվյալներն արդեն տրված են. մկատեք, որ նորմատիվային տվյալներն արդեն վերափոխվել են արտադրանքի փաստացի մակարդակի համապատասխանությամբ: Այլ օրինակներում կարող է պահանջվել դա անել ինքնուրույն:

Հետևաբար, մենք կարիք ունենք երկու լրացուցիչ աղյուսակների՝ (2) -ի և (3) - ի համար:

Նյութեր	(2) Փաստացի քանակը փաստացի համամասնությամբ (խառնուրդ) և նորմատիվային գներով			(3) Փաստացի քանակը նորմատիվ. համամասնությամբ (խառնուրդ) և նորմատիվային գներով		
	Տոննա	Տոննայի նորմատիվ. գին \$	\$	Տոննա	Տոննայի նորմատիվ. գին \$	\$
A	444	6.00	2,664	565	6.00	3,390
B	446	5.00	2,230	339	5.00	1,695
C	240	4.50	1,080	226	4.50	1,017
	<b>1,130</b>		<b>5,974</b>	<b>1,130</b>		<b>6,102</b>

Շեղումների վերլուծությունը հետևյալն է.

**Նյութերի գնի շեղում**

$$= (\text{Նյութերի փաստացի օգտագործված քանակ} \times \text{նորմատիվային գներ}) - (\text{Փաստացի օգտագործված քանակ} \times \text{փաստացի գներ}) = (2) - (1) = \$5,974 - \$7,086 = \$1,112(\text{Ա})$$

**Նյութերի խառնուրդի շեղում**

$$= (\text{Նյութերի ընդհ. օտագործված քանակ նորմատիվային խառնուրդի դեպքում} \times \text{նորմատիվային գներ}) - (\text{Նյութերի փաստ. օգտագործ. քանակ} \times \text{նորմ. գներ}) = (3) - (2) = \$6,102 - \$5,974 = \$128(\text{Բ})$$

**Նյութերի արտադրաքանակի շեղում**

$$= (\text{Փաստացի արտադրության համար նախատեսված նյութերի նորմատիվային քանակ} \times \text{նորմատիվային գներ}) - (\text{Նյութերի փաստացի ընդհանուր քանակը նորմատիվային համամասնությամբ} \times \text{նորմատիվային գներ}) = (4) - (3) = \$5,940 - \$6,102 = \$162(\text{Ա})$$

**Օգտագործման շեղում** = \$128 - \$162 = \$34 (Ա)

Հաշվարկների մեկնաբանությունը

խառնուրդի և արտադրաքանակի շեղումները կարելի է մեկնաբանել հետևյալ կերպ.

- **Խառնուրդի շեղումը**, որը կազմում է \$128Բ, առաջացել է, որովհետև, նորմատիվի հետ համեմատած, օգտագործվել է ավելի թանկ նյութի՝ (A) -ի ավելի փոքր և ավելի էժան նյութերի (B և C) ավելի մեծ քանակություն:
- **Արտադրաքանակի շեղումը**, որը կազմում է \$162Ա, արտահայտությունն է այն փաստի, որ ընդհանուր առմամբ 1,130 տոննա նյութ է մուտք արվել արտադրարոցես և, 10% նորմատիվային կորստի պարագայում, արտադրանքի ակնկալվող քանակը կազմել է 1,017 տոննա (0.9 × 1,130): Այդուհանդերձ, արտադրվել է ընդամենը 990 տոննա: Դա ակնկալվածից քիչ է 27 տոննայով, որը, մեկ տոննա արտադրանքի նորմատիվային \$6 ինքնարժեքով գնահատելու դեպքում, հանգեցնում է \$162Ա արդյունքի:  
Այս երկու շեղումները, ամենայն հավանականությամբ, փոխկապակցված են և, հետևաբար, պետք է դիտարկվեն համատեղ: Հնարավոր է, որ անցումը նյութերի ավելի էժան խառնուրդի հանգեցրել է արտադրանքի՝ նորմատիվայինից պակաս քանակի արտադրությանը: Այդ երկուսի զուտ ազդեցությունն ուղղակի նյութերի օգտագործման ընդհանուր \$34 անբարենպաստ շեղումն է եղել:

**7.10.1. Նյութաձախսի ընդհանուր շեղման տրոհումը**

Կարելի է վերլուծել նյութաձախսի՝ 128 դոլար կազմող ընդհանուր շեղման վրա A, B և C նյութերի ծախսի շեղման ազդեցությունը՝ օգտագործված քանակությունները տող առ տող համեմատելով հետևյալ կարգով<sup>12</sup>.

Նյութը	Փաստացի օգտագործվել է (տոննա)	Փաստացի օգտագործված քանակը ստանդարտ բաղադրության տոննաներով	Բաղադրության շեղումը (տոննա)	Մեկ տոննայի նորմատիվային գինը \$	Բաղադրության շեղումը \$
A	444	565	121 Բ	6.00	726 Բ
B	446	339	107 Ա	5.00	535 Ա
C	240	226	14 Ա	4.50	63 Ա
	1,130	1,130	2րո		128 Բ

<sup>12</sup> Հաճախ արտադրությունում օգտագործվող նյութերը կարող են փոխարինել մեկը մյուսին, այսինքն՝ օգտագործվող նյութերի կազմը կարող է փոփոխվել՝ առանց էական ազդելու վերջնական արտադրանքի վրա: Այդ դեպքում կարևոր է դառնում բաղադրության, կամ «խառնուրդի» շեղման (the mix variance) հաշվարկումը: Եթե նյութերն օգտագործվել են ստանդարտից տարբեր համամասնություններով, ապա անհրաժեշտություն է առաջանում հաշվարկելու բաղադրության շեղումը: Փաստացի արտադրանքի վրա ծախսված նյութերի՝ ստանդարտից տարբեր ընդհանուր քանակությունը, մյուս կողմից, առաջ է բերում օգտագործված նյութերի ընդհանուր քանակի շեղման գնահատման անհրաժեշտություն (the yield variance):



Բաղադրության ընդհանուր բարենպաստ շեղումը բաղկացած է բարենպաստ և անբարենպաստ ենթաշեղումներից: A նյութի տեսակարար կշռի կրճատումը առաջացրել է բարենպաստ շեղում, իսկ B և C նյութերի աճած ծախսն առաջացրել է անբարենպաստ շեղում:

Հաշվարկների տրամաբանությունը բավականաչափ պարզ է, սակայն ի՞նչ հետևության կարելի է հանգել բաղադրության ընդհանուր շեղման այսպիսի տրոհման շնորհիվ: Կարելի է A նյութի տեսակարար կշռի կրճատումը դրականորեն գնահատել, քանի որ դա հանգեցրել է բարենպաստ շեղման, իսկ B և C նյութերի մասնաբաժնի ավելացումը գնահատել բացասականորեն, քանի որ դրանք, իրենց հերթին, հանգեցրել են անբարենպաստ շեղման:

Այստեղ պետք է նկատի ունենալ հետևյալ երկու հանգամանքները.

- Ինչպես արդեն նշվել է վերևում, բաղադրության շեղումների՝ արտադրաքանակի շեղումներից առանձին դիտարկումը կարող է ապակողմնորոշիչ լինել: Եթե, օրինակ, կառավարիչը ցանկանա կրճատել առավելագույն բացասական շեղումը, ասենք, ավելի քիչ B նյութ օգտագործելով, դա կարող է բացասական ազդեցություն թողնել օգտագործվելիք նյութերի ընդհանուր քանակության վրա:
- Արդյո՞ք B և C նյութերի ավելի մեծ քանակությունների օգտագործումն անպայմանորեն վատ է: Դրանք **համեմատաբար էժան են**, քան A-ն, ուստի կարելի է ակնկալել, որ դրանց հարաբերականորեն աճած քանակների օգտագործման դեպքում պետք է որ առաջանա **բարենպաստ** շեղում:

Ստորև բերված այլընտրանքային վերլուծությունը ներկայացնում է երկրորդ տեսակետը:

**7.10.2. Միջին նորմատիվային ինքնարժեքի կիրառումը խառնուրդի բաղադրության վերլուծություններում**

Այս մոտեցման համաձայն, նյութերի խառնուրդի յուրաքանչյուր առանձին տարր գնահատվում է.

- տվյալ նյութի նորմատիվային գնի և
  - նյութերի միջին ընդհանուր նորմատիվային գնի միջև առկա տարբերության տեսանկյունից:
- Վերոհիշյալ օրինակում նյութերի նորմատիվային ինքնարժեքը կազմել է 5,940/1,100=5.4 դոլար մեկ տոննայի հաշվով
- Այսինքն, եթե տվյալ նյութի գինն ավելի բարձր է, ապա դա հարաբերականորեն **թանկ** նյութ է և, հետևաբար, դրա **չափից ավելի օգտագործումը** կհանգեցնի **անբարենպաստ** շեղման: Այդ շեղումը կառաջանա այն բանի պատճառով, որ բաղադրության **բացասական** շեղումը (տոննայով) բազմապատկվում է տվյալ նյութի գնի և միջին գնի **դրական** տարբերությամբ:
- Նույն տրամաբանությունն է ընկած այն պնդման հիմքում, որ հարաբերականորեն էժանագին նյութերի օգտագործման կրճատումը կհանգեցնի բացասական շեղման:

Մեր օրինակի դեպքում հաշվարկները կունենան հետևյալ տեսքը.

	<i>P<sub>S</sub></i>	<i>P<sub>A</sub></i>	<i>P<sub>S</sub> - P<sub>A</sub></i>	<i>Q<sub>S</sub></i>	<i>Q<sub>A</sub></i>	<i>Q<sub>S</sub> - Q<sub>A</sub></i>	<i>(P<sub>S</sub> - P<sub>A</sub>) (Q<sub>S</sub> - Q<sub>A</sub>)</i>
<i>Նյութը</i>	<i>Մեկ տոննայի ստանդարտ գինը</i>	<i>Մեկ տոննայի միջին ստանդարտ գինը</i>	<i>Տարբերությունը</i>	<i>Փաստացի օգտագործված քանակը ստանդարտ բաղադրության տոննաներ-րով</i>	<i>Փաստացի օգտագործված քանակը</i>	<i>Տարբերությունը</i>	<i>Բաղադրության շեղումը</i>
	\$	\$	\$	<i>տոննա</i>	<i>տոննա</i>	\$	\$
A	6.00	5.40	0.60	565	444	121 Բ	72.60 Բ
B	5.00	5.40	(0.40)	339	446	107 Ա	42.80 Բ
C	4.50	5.40	(0.90)	226	240	14 Ա	12.60 Բ
				1,130	1,130	-	128.00 Բ

- A նյութի շեղումը բարենպաստ է, քանի որ ավելի թանկարժեք այդ նյութից օգտագործվել է ավելի քիչ:
- Հարաբերականորեն ավելի էժան B և C նյութերի օգտագործման աճած քանակները, բնականորեն, հանգեցրել են նյութերի համախմբի ընդհանուր ինքնարժեքի իջեցմանը և առաջ են բերել բարենպաստ շեղում:
- Այս մոտեցման պնդումը բավականին պարզորոշ է. ստանդարտի համեմատ համախառնուրդի բաղադրության տեղ գտած փոփոխության ազդեցությունը բարենպաստ է, քանի որ այդ փոփոխության շնորհիվ համախառնուրդի միջին գինը նվազել է:

**7.10.3. Օգտագործված նյութերի ընդհանուր քանակի (արտադրաքանակի) շեղման տրոհումը**

Արտադրաքանակի շեղման ցուցանիշը ցույց է տալիս, թե արդյոք ստանդարտի համեմատ ավելի քիչ, թե ավելի շատ արտադրանք է ստացվել փաստացի նյութածախսի տվյալ ծավալի դեպքում: Չնայած որ արտադրաքանակի շեղման ցուցանիշը նույնպես հնարավոր է տրոհել և վերլուծել դրա առանձին տարրերը, դա հազիվ թե կառավարիչներին ավելի իմաստալի տեղեկատվություն տրամադրի, քան տալիս է արտադրաքանակի ընդհանուր շեղման ցուցանիշն ինքը: Արտադրաքանակի շեղման ցուցանիշը ցույց է տալիս, թե արդյոք ստանդարտի համեմատ ավելի քիչ, թե ավելի շատ արտադրանք է ստացվել փաստացի նյութածախսի տվյալ ծավալի դեպքում: Այդ իսկ պատճառով, այն ավելի շատ վերաբերվում է ստացված արդյունքին, քան առանձին նյութատեսակների օգտագործված քանակներին:

Ամփոփելու համար ասենք, որ երբեմն հարցադրվում է ուղղակի նյութերի բաղադրության շեղման և արտադրաքանակի շեղման ցուցանիշների տրոհման և առավել մանրակրկիտ վերլուծության օգտակարությունը կառավարիչների համար: Եթե նպատակ է դրված վերլուծելու բաղադրության շեղումը, ապա կարելի է օգտվել հաշվարկների՝ գոյություն ունեցող երկու մեթոդներից: Նյութերի **նորմատիվային միջին գների** հետ համեմատության մոտեցումը, թվում է, հանգեցնում է տրամաբանական և անառարկելի արդյունքների: Այդուհանդերձ, պետք է նկատել, որ ոմանք նախընտրում են նախորդ մոտեցումը:

**7.10.4. Իրացման խառնուրդի և քանակի շեղումներ**

Այն դեպքում, երբ մեկից ավելի ապրանք է վաճառվում, հավանական է, որ յուրաքանչյուրի շահույթը տարբեր լինի: Եթե դրանք վաճառվեն բյուջետավորվածից տարբեր համամասնությամբ, դա կհանգեցնի շահույթի շեղման իրացման խառնուրդի շեղման պատճառով (համառոտ՝ իրացման խառնուրդի շեղում): Անգամ եթե ապրանքները միմյանց հավանական փոխարինիչներ չեն, իրացման խառնուրդի փոփոխությունը կարող է վկայել իրացման ուղղությամբ անձնակազմի գործադրած ջանքերի կամ շուկայավարման ռեսուրսների ուղղվածության փոփոխման վերաբերյալ:

Օրինակ.

**Ծանուցում.** շահույթի օգտագործվելիք թիվը նորմատիվային շահույթը կլինի (ենթադրելով վերադիր ծախսերի ներառումով հաշվառման համակարգ):

Omega ընկերությունը սահմանել է երեք արտադրատեսակների իրացման հետևյալ բյուջեն.

*Բյուջետավորված շահույթ*

			\$
A	400	միավոր՝ \$8 նորմատիվային շահույթով	3,200
B	600	միավոր՝ \$6 նորմատիվային շահույթով	3,600
C	1,000	միավոր՝ \$4 նորմատիվային շահույթով	4,000
<hr/>			
	2,000	միավոր	\$10,800
<hr/>			

Ընկերությունն ակնկալում է A-ն, B-ն և C-ն իրացնել, համապատասխանաբար, 4 : 6 : 10 հարաբերակցությամբ: Փաստացի իրացումը, որը կատարվել է նորմատիվային գներով, հետևյալն է.

*Փաստացի շահույթ*

			\$
A	300	միավոր՝ \$8-ով	2,400
B	700	միավոր՝ \$6-ով	4,200
C	1,200	միավոր՝ \$4-ով	4,800
<hr/>			
	2,200	միավոր	\$11,400
<hr/>			

Սույն օրինակում իրացման գների տարբերություններն անտեսվել են: Եթե ապրանքները վաճառված լինեն իրենց նորմատիվային գնից տարբեր գնով, ապա նախ, **առանձին կարգով**, պետք է հաշվարկվի այդ շեղումը: Դրանից հետո կհաշվարկվի իրացման քանակի շեղումը՝ մեկ միավորի նորմատիվային սահմանային շահույթով (կամ շահույթով՝ ինչպես սույն օրինակում):

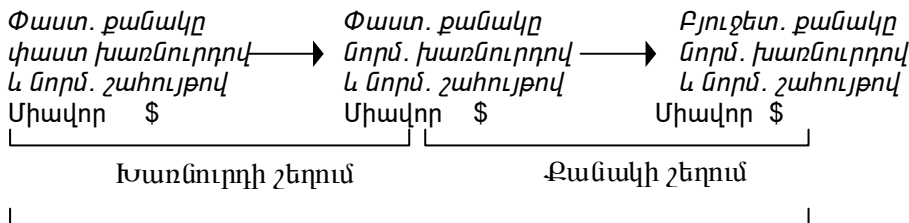
Եթե գնի շեղումը զրո է, ինչպես այս դեպքում, ապա հարցը, որին դեռ պետք է պատասխանել, հետևյալն է. ինչու՞ է ժամանակաշրջանի իրացման արդյունքում շահույթը, նորմատիվային \$11,400-ի փոխարեն, կազմել \$5,940: Կա երկու պատճառ.

1. Երեք ապրանքները վաճառվել են նորմատիվայինից տարբեր համամասնությամբ. **խառնուրդի շեղում:**
2. Վաճառվել է նորմատիվայինից տարբեր ընդհանուր քանակություն. **քանակի շեղում:**

Այս երկուսի համադրությունը տալիս է **իրացման ընդհանուր շահույթի ծավալի շեղումը:**

**Հաշվարկները.**

Խորհուրդ է տրվում այս դեպքում ևս, ինչպես նյութերի դեպքում էր, կիրառել աղյուսակային մոտեցումը, չնայած որ այլ մոտեցումներ ևս կցուցադրվեն: Այդօրինակ աղյուսակի սյունակների վերնագրերը բերված են ստորև.



**Իրացման շեղման արդյունքում շահույթի ընդհանուր շեղում**

Լուծում.

Նախորդ թվերի համաձայն, իրացման ծավալի փոփոխության հետևանքով առկա է \$600 զումարով բարենպաստ շեղում (\$11,400 – \$10,800), որը կարելի է ստորաբաժանել խառնուրդի և քանակի շեղումների:

Կարևոր է մեկ միավորի միջին նորմատիվային շահույթի հաշվարկումը.  $\frac{\$10,800}{2,000} = \$5.40$ .

Այն կարող է օգտագործվել՝ գնահատելու համար իրացված ընդհանուր ցանկացած քանակությունից ստացված շահույթը, պայմանով, որ ապրանքը վաճառվել է խառնուրդի նորմատիվային բաղադրությամբ և միավոր ապրանքի նորմատիվային շահույթով:

<i>Փաստ. քանակը փաստ խառնուրդով և նորմ. շահույթով</i>		<i>Փաստ. քանակը նորմատիվային խառնուրդով և նորմ. շահույթով</i>		<i>Բյուջետավորված քանակը նորմատիվային խառնուրդով և նորմ. շահույթով</i>	
Միավոր	\$	Միավոր	\$	Միավոր	\$
A	300	300			
B	700	700			
C	1,200	1,200			
			շահույթը՝ \$5.40		շահույթը՝ \$5.40
	2,200	2,200	11,880	2,000	10,800

			\$
Իրացման խառնուրդի շեղում	=	\$11,400 – \$11,880	= 480(U)
Իրացման քանակի շեղում	=	\$11,880 – \$10,800	= 1,080(F)
Իրացման ծավալի շեղում	=	\$11,400 – \$10,800	= \$600(F)

Վերլուծության արդյունքների մեկնաբանությունը հետևյալն է:

Քանի որ քանակությունների փոփոխության զուտ արդյունքը միշտ զրո է (այսինքն՝ մենք դիտարկում ենք այնպիսի խառնուրդ, որի ընդհանուր իրացումը 2,200 միավոր է), ապա խառնուրդի շեղումը, ընդհանուր առմամբ, ավելի բարենպաստ է, եթե ավելի շատ են վաճառվել մեկ միավորի հաշվով ավելի բարձր շահույթ ունեցող ապրանքներ՝ ավելի ցածր շահույթ ունեցողների փոխարեն: Այսինքն, այս դեպքում, աճել է B-ի և C-ի մասնաբաժինը, որոնք ունեն միավորի հաշվով ավելի ցածր շահույթ, մինչդեռ A-ինը, որն ապահովում է մեկ միավորի հաշվով ավելի բարձր շահույթ, նվազել է: Սա է խառնուրդի ընդհանուր անբարենպաստ շեղման պատճառը:

**7.10.5. Իրացման խառնուրդի շեղման տրոհումը**

Եթե խառնուրդի շեղման ստորաբաժանումն անհրաժեշտ է համարվում, ապա առաջարկվում է կիրառել հետևյալ մոտեցումը, չնայած որ այդ բաժանման ժամանակ տեղեկատվական պակասը կարող է այդ գործողությունն անպատու դարձնել: Հիմնական գաղափարը յուրաքանչյուր ապրանքի մասնաբաժնի փոփոխության ազդեցության գնահատումն է՝ ելնելով նորմատիվային խառնուրդը վաճառելու դեպքում ստացվող շահույթի կշռված միջին մեծությունից, այսինքն՝ բյուջետավորված շահույթից (\$5.40):

<i>Փաստ.քանակը նորմ.խառնուրդով</i>		<i>Փաստացի քանակը փաստացի խառնուրդով</i>			
				\$	
A	440	300	=	140 × \$(8 – 5.40) = 364	U
B	660	700	=	40 × \$(6 – 5.40) = 24	F
C	1,100	1,200	=	100 × \$(4 – 5.40) = 140	U
	2,200	2,200		խառնուրդի շեղում	480 U

Այս մոտեցումը, մասնավորապես, ցուցադրում է, թե արդյոք յուրաքանչյուր առանձին ապրանքի մասնաբաժնի փոփոխությունը հանգեցնում է ստացված միջին կշռված շահույթի աճի՞ն, թե՞ նվազմանը:

Այսպիսով, A-ի դեպքում, քանի որ հատկացումն ավելին է, քան կշռված միջինը, ապա A-ի մասնաբաժնի կրճատումը կհանգեցնի շահույթի կրճատման: C ապրանքի դեպքում, մեկ միավորի շահույթը (\$4) միջինից ցածր է: Ուստի C-ի մասնաբաժնի աճը շահավետ չէ, քանի որ այն կհանգեցնի կշռված միջին շահույթի կրճատման:

Ենդումները հաշվարկվում են վերահսկողության նպատակով: Կառավարիչներին տրամադրվում է իրենց պատասխանատվության ոլորտների շեղումների վերլուծությունը, որպեսզի նրանք կարողանան բարելավել իրենց որոշումները: Իրացման խառնուրդի շեղման հաշվարկման իմաստը պետք է հիմնավորվի այս տեսանկյունից:

Հնարավոր են երկու իրադրություններ.

1. Կառավարիչը պատասխանատու է երկու կամ ավելի ապրանքների համար, որոնք, որոշակի կերպով, փոխարինում են միմյանց, օրինակ՝ էժան տեսակի և քանկ տեսակի օժանդակները: Քանի որ խառնուրդի շեղումը ցույց է տալիս ապրանքատեսակների նկատմամբ պահանջարկների փոփոխությունը, դրա

հաշվարկումն իմաստ ունի: Ինչպես արդեն նշվել է, այն կիրառելի չէ միմյանց չփոխարինող ապրանքների դեպքում:

2. Կառավարիչը պատասխանատու է ապրանքների մեկ խմբի համար: Այլ կառավարիչներ պատասխանատու են այլ, ծայրահեղորեն տարբեր ապրանքների համար: Այդ դեպքում իմաստագուրկ է խառնուրդի շեղման տրամադրումը ապրանքի առանձին զծի կառավարչին, երբ նա կարող է վերահսկել միայն մեկ ապրանքը:

### Ինքնաստուգման հարցեր

1. Ի՞նչ է նորմատիվային ծախսը:
2. Բացատրեք ինքնարժեքի հաշվառման նորմատիվային համակարգի էությունը:
3. Թվեք և բացատրեք նորմատիվների չորս տարատեսակները: Դրանցից ո՞րն է ամենից ավելի հաճախ կիրառվում:
4. Ո՞րն է շեղումների հաշվարկման ընդհանուր նպատակը:
5. Ի՞նչ է իրենից ներկայացնում գործառնական հաշվետվությունը:
6. Ո՞րն է ծախսային շեղումների հաշվարկման ընդհանուր բանաձևը:
7. Թվեք շեղումների չորս պատճառները: Մեկնաբանեք դրանք:
8. Ի՞նչ է պլանավորման շեղումը:
9. Ի՞նչ է գործառնական շեղումը:
10. Թվարկեք այն գործոնները, որոնց հիման վրա կարելի է որոշել՝ արժե արդյոք քննել շեղման պատճառները:
11. Ի՞նչ է խառնուրդի բաղադրության շեղումը:

## ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ՑԱՆԿ

1. «Մենեջմենթի ֆինանսական տեղեկատվություն», ԱԱԱԱ հաշվապահության ուսումնահրատարակչական կենտրոն ՍՊԸ, Երևան, 2002թ.
2. Հայաստանի Հանրապետության Հաշվապահական Հաշվառման Ստանդարտներ, Երևան, Հայ Էդիթ, 2000թ.
3. ACCA Paper 2.4. "Financial Management and Control", Foulks Lynch Ltd, 2002
4. "Advanced Management Accounting". R.S. Kaplan – Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1982
5. "Cost Accounting" 11/e, Horngren/Datar/Foster, Prentice Hall Business Publishing, 2002
6. "Managerial Accounting" 8<sup>th</sup>. Ed., Garrison, Noreen, Irwin 1997

## ՀԱՆԳՈՒՑԱՅԻՆ ԲԱՌԵՐԻ ՑՈՒՑԻՉ

<p><b>Ա</b> Այլընտրանքային ծախս, 61 Անավարտ արտադրանք, 75 Անբարենպաստ շեղումներ, 100 Անուղղակի ծախսեր, 19 Առնչվող կամ էական ծախսեր, 22 Աստիճանային ծախսեր, 25 Արտադրապրոցեսի ինքնարժեքի հաշվառում, 74 Արտադրական վերադիր ծախսեր, 42</p> <p><b>Բ</b> Բարենպաստ շեղումներ, 100</p> <p><b>Գ</b> Գերշահում, 78 Գերկորուստ, 77 Գործառնական լեերիջ, 39 Գործառնական հաշվետվություն, 100 Գործառնական շեղումներ, 110</p> <p><b>Ը</b> Ընթացիկ նորմատիվ, 99</p> <p><b>Ժ</b> Ժամանակաշրջանի (պերիոդիկ) ծախսեր, 29</p> <p><b>Ի</b> Իդեալական նորմատիվ, 99 Իրացման ինքնարժեք, 29 Ինքնարժեքի հաշվառում գործառնությունների հիման վրա (ABC), 55 Ինքնարժեքի հաշվառում, 9 Ինքնարժեքի հաշվառման նորմատիվ, 98 Ինքնարժեքի հաշվառման նորմատիվային համակարգ, 98 Ինքնարժեքի հաշվառում սահմանային ծախսերով, 49 Ինքնարժեքի միավոր, 17 Իրագործելի նորմատիվ, 99</p> <p><b>Խ</b> Խմբաքանակի ինքնարժեքի հաշվառում, 66 Խմբաքանակի օպտիմալ պարունակությունը (ԽՕՊ), 67</p> <p><b>Ծ</b> Ծախս, 18 Ծախսային կրիչ, 26 Ծախսային օբյեկտ, 18 Ծառայությունների ինքնարժեքի հաշվառում, 71</p> <p><b>Կ</b> Կառավարչական հաշվառում, 7 Կիսափոփոխում ծախսեր, 24</p>	<p><b>Հ</b> Համատեղ արտադրատեսակներ, 88 Համարժեքային միավորներ, 79 Հաստատուն ծախսեր, 22 Հատկացման մարժա, 33 Հիմնական ծախս, 19 Հիմնական նորմատիվ, 99</p> <p><b>Ն</b> Ներառման նորմա, 43 Նորմատիվային ինքնարժեք, 98 Նորմատիվային ծախս, 98 Նորմատիվային կորուստ, 76</p> <p><b>Շ</b> Շահութաբերության շեմ կամ ինքնաձախսաձածկման կետ, 34 Շեղումների վերլուծություն, 100</p> <p><b>Պ</b> Պայմանագրի ինքնարժեքի հաշվառում, 68 Պատվերի ինքնարժեքի հաշվառում, 65 Պարբերաշրջանի (պերիոդիկ) ծախսեր, 29 Պլանավորման և գործառնական շեղումներ, 110 Պլանավորման շեղումներ, 110</p> <p><b>Ս</b> Սովորական և արտասովոր ծախսեր, 21</p> <p><b>Վ</b> Վերադիր ծախսեր, 19, 42 Վերադիր ծախսերի ներառում, 42 Վերահսկելի և անվերահսկելի ծախսեր, 22</p> <p><b>ՈՒ</b> Ուղեկցող արտադրատեսակ, 88 <a href="#">Ուղղակի ծախսեր, 19</a></p> <p><b>Փ</b> <a href="#">Փոփոխուն ծախսեր, 23</a></p>
---	---

Մ ե ր ո ժ ա ն    Գ ա լ ս տ յ ա ն

---

Ի Ն Զ Ն Ա Ր Ժ Ե Զ Ի    Հ Ա Շ Վ Ա Ռ ՈՒ Մ

Խմբագիր՝

Լարիսա Նաղարյան

Համակարգչային ձևավորող՝

Աննա Գևորգյան

[ՈՒՍՈՒՄՆԱԿԱՆ ՆՅՈՒԹԵՐԻ ՑԱՆԿ](#)