

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

		Էջ
Գլուխ 1	Ծախսի հասկացություններն ու դասակարգումը	1
Գլուխ 2	Վերադիր ծախսերի կլանման մեթոդը	12
Գլուխ 3	Գործունեության վրա հիմնված ծախսահաշվարկ	20
Գլուխ 4	Ծախս – ծավալ – շահույթ վերլուծությունը	27
Գլուխ 5	Ռեկլամտ ծախսեր	53
Գլուխ 6	Բյուջեի նախապատրաստում	64
Գլուխ 7	Շրջանառու կապիտալի կառավարում	80
Գլուխ 8	Որոշումներ կապիտալ ներդրումների վերաբերյալ	111
Գլուխ 9	Ռիսկը և անորոշությունը ներդրումային որոշումների կայացման ժամանակ	140
Գլուխ 10	Լիզինգային որոշումներ	153
Գլուխ 11	Ձեռնարկության արժեքը	156
Գլուխ 12	Ֆինանսական հաշվետվությունների վերլուծություն	

Գլուխ 1. Ծախսի հասկացություններն ու դասակարգումը

Ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման համակարգի ազդեցությունը

Ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման դասընթացից արդեն տեղեկացել եք, որ հաշվապահական հաշվառման համակարգը նախագծված է պարբերական ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու նպատակով այն անձանց համար, որոնք գումար են ներդրել ձեռնարկությունում: Այս հաշվետվությունների հրատարակումը իրավական պահանջ է, և սրանք մեծապես կանոնակարգման առարկա են:

Բաժնետերերին ներկայացված տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է.

- ներկայացվեն հատուկ ձևով,
- պարունակեն կանոնակարգման կողքսի կողմից պահանջվող ողջ տեղեկատվությունը,
- գնահատեն գործարքների արդյունքները կանոնակարգման կողքսին չհակասող ձևով:

Բաժնետերերի շահերը պաշտպանելու ակնկալիքով նախագծված խիստ բնույթի կանոնակարգումների տեսանկյունից զարմանալի չէ, որ հաշվապահական հաշվառման շատ համակարգերի նախագիծը կազմվում է՝ հիմք ընդունելով այս պահանջումների բավարարման անհրաժեշտությունը: Մինչդեռ նման համակարգերը նաև պետք է ստեղծեն այնպիսի տեղեկատվություն, որը պետք է օժանդակի ղեկավարությանը ամենօրյա գործունեությունը վերահսկելիս, որոշումներ կայացնելիս, ինչպես նաև համոզվելու համար, որ բաժնետերերի միջոցները օգտագործվել են ամենաշահաբեր ձևով:

Օգտագործողների երկու տարբեր խմբերի պահանջները բավարարելու ձգտումը երբեմն կարող է ընդհարում առաջացնել, քանի որ ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ստեղծվել է հաշվապահական հաշվառման համակարգի կողմից:

Եթե որպես օրինակ վերցնենք արդյունաբերական ձեռնարկությունը, ապա հաշվապահական հաշվառման համակարգը պետք է երաշխավորի արտադրվող ապրանքների վրա կատարված ծախսերի մասին տեղեկատվության առկայությունը: Սա անհրաժեշտ է քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ակնհայտեն վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը (շահույթի մեծությունը հաշվարկելիս), ինչպես նաև որպես ակտիվ ներկայացնեն ժամանակաշրջանի վերջում տնօրինվող ապրանքների ինքնարժեքը:

Քանի որ արտադրանքի ծախսերը հաշվարկելու համար գոյություն ունեն ընդունելի տարբեր սկզբունքներ, ապա ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ կանոնակարգումները պնդում են, որպեսզի վերջնական պաշարների ծախսը որոշվի որևէ կոնկրետ ձևով (տես ՀՀՄՄ 2՝ «Պաշարներ»): Սա օգնում է վստահ լինել, որ բոլոր արդյունաբերական ընկերությունները իրենց արդյունքները հաշվարկում են միասնական հիմունքներով:

Դժբախտաբար, ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման մեջ արտադրանքի ծախսերի հաշվարկման համար ընդունված հիմունքները կարող են թյուրիմացության մեջ գցել ղեկավարներին՝ այն ժամանակ, երբ ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունն անհրաժեշտ է լինում որոշումներ կայացնելու համար:

Աշխատանք 1

Կազմակերպության ղեկավարությանն անհրաժեշտ է իմանալ արտադրանքի ծախսերը ոչ միայն ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման կանոնակարգումների պահանջները բավարարելու համար, այլ նաև տարբեր պատճառներով: Նշեք մի քանի պատճառներ, երբ և ինչու է ղեկավարությանն անհրաժեշտ այդ տեղեկատվությունը:

Ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման համար հաշվային պլանը երբեմն նախագծվում է այնպես, որ այն կազմակերպության ղեկավարության համար տրամադրի վերլուծական տեղեկատվություն, սակայն սա չի բավարարում նպատակների ողջ ընտրանու, որի համար անհրաժեշտ է ծախսի վերաբերյալ տեղեկատվությունը: «Ծախսն» ինքնին չի համարվում գիտական ճշմարտություն. այն պարզապես հասկացություն է: Ծախսերի հաշվարկման եղանակները փոփոխվում են՝ ելնելով այն բանից, թե ինչ նպատակով են դիտարկվում այդ ծախսերը:

1.1 Տարբեր ծախսեր տարբեր նպատակների համար

Ծախսերի հաշվարկման տարբեր մոտեցումների մասին պատկերացում կազմելու համար օգտակար սկզբնակետ է ուսումնասիրել այն նպատակները, որոնց համար անհրաժեշտ է ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը: Հիմնականում այս նպատակները ընդգրկվում են ստորև ներկայացված հետևյալ դասակարգումներից որևէ մեկում.

- պաշարների գնահատում և շահույթի հաշվարկում (ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման համար),
- որոշումների կայացում,
- պլանավորում և վերահսկում:

Պաշարների գնահատման ու շահույթի հաշվարկման խնդիրը առանձնահատուկ է տարբեր ճյուղերի համար, ինչպիսիք են, օրինակ, արտադրությունը, հանքահումքային արդյունահանումը և մանրածախ առևտուրը: Ինչպես գիտենք, օգտագործվող հիմունքները կառավարվում են հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներով, և հաշվապահական հաշվառման համակարգը նախագծված է ծախսերի վերաբերյալ այս տեղեկատվությունը կանոնակարգված դարձնելու համար:

Կարճաժամկետ որոշումների կայացման համար ծախսի մասին տեղեկատվությունը ստեղծվում է կազմակերպության ղեկավարության պահանջով: Հաշվապահը պետք է ընտրի ծախսի վերաբերյալ այն տեղեկատվությունը, որը կարևոր է որոշումների կայացման համար: Այս տեղեկատվության որոշ մասը կարող է հասանելի լինել հաշվապահական հաշվառման համակարգում, սակայն շատ դեպքերում պահանջվում է հատուկ վերլուծություն:

Պլանավորման ու վերահսկման համար ծախսի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներառում է թե՛ բյուջետային ծախսերը, թե՛ իրական ծախսերը: Հետագա գործունեության պլանավորումը ներառում է հետագա եկամուտների ու ծախսերի կանխատեսումը: Վերահսկումն ընդունում է փաստացի արդյունքների և պլանները նախագծելիս սահմանվող նպատակների համեմատության տեսքը: Բյուջետավորման գործընթացն ամենաակնհայտ օրինակն է:

Սակայն պլանավորման ու վերահսկման թեման չի սահմանափակվում գուտ բյուջետավորմամբ: Ապակենտրոնացված կազմակերպություններում կենտրոնական ղեկավարությանն անհրաժեշտ են ինֆորմացիոն համակարգեր, որոնք թույլ են տալիս տեղական ղեկավարներին ունենալ ինքնուրույնության ընդունելի աստիճան՝ ընկերության համընդհանուր նպատակը հաշվի առնելու պայամանով: Մեթոդները, որոնք մշակվել են այս նպատակի համար, սովորաբար քննարկվում են կառավարման հաշվապահական հաշվառման դասընթացներում:

Ծախսի վերահսկումը ընկերություններում, որոնք ունեն բաժանմունքներ, նաև ներառում է այն խնդիրը, որը կապված է մեկ բաժանմունքից մեկ այլ բաժանմունք տեղափոխվող ապրանքների կամ ծառայությունների համար գների սահմանման հետ: Այս նպատակի համար մշակված մեթոդները կարելի է կիրառել ցանկացած կազմակերպությունում, որի մի բաժանմունքը ծառայություններ է տրամադրում մեկ այլ բաժանմունքի, ինչպիսին է օրինակ՝ կենտրոնացված համակարգչային բաժանմունքը, որը ծառայություններ է տրամադրում օգտագործողների տարբեր խմբերին:

Պետք է մտապահել, որ այն ծախսերը, որոնք օգտագործվում են հաշվապահական հաշվառման ներքին վերահսկման համար, հավանաբար չեն համարվի կարևոր՝ որոշումների կայացման համար:

Աշխատանք 2

Տեղական կառավարման մարմինը տնային օգնության ծառայություններ է տրամադրում հանրության այն տարիքավոր անձանց ու զառանյալ բնակիչներին, որոնց համար այն պատասխանատու է: Այս ծառայությունները մատուցելու գործում ներգրավված ողջ անձնակազմը աշխատանքի է վերցված տեղական կառավարման մարմնի կողմից: Ներքին հաշվապահական հաշվառման նպատակների համար տեղական կառավարման մարմինը հաշվարկել է, որ տնային օգնության ծառայությունների տրամադրման ծախսը կազմում է \$20/ժամ ամեն մի այցելուի համար: Այս դրույքաչափը հաշվարկվել է որոշակի ժամանակահատվածում տնային օգնության ծառայությունների տրամադրման բաժանմունքին վերաբերող ընդհանուր ծախսերը բաժանելով այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում այցելուներին տրամադրված ծառայության ժամերի վրա:

Մեկ այլ արտաքին գործակալություն կառավարման մարմնին առաջարկել է տրամադրել տնային օգնության ծառայություններ \$15-ով յուրաքանչյուր մեկ ժամ տրամադրված ծառայության համար: Նկարագրե՛ք, թե ինչու որոշման ֆինանսական հետևանքները քննարկելիս տեղական կառավարման մարմնի համար կարող է սխալ լինել մեկ ժամվա համար \$20 կազմող ներքին գինը արտաքին գործակալության մեկ ժամվա համար \$15 կազմող գնի հետ համեմատելը:

Աշխատանք 2-ում տեղական կառավարման մարմնի կողմից քննարկվող իրավիճակի արդյունք է համեմատաբար նոր հասկացության օգտագործումը, որը հայտնի է որպես *ընտրանքային իրավիճակ*: Սա այն իրավիճակն է, երբ կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք ծառայությունները կարելի է տրամադրել *ներքին ուժերով*, թե կարելի է օգտվել արտաքին գործակալության ծառայություններից: Այն մեթոդները, որոնք օգնում են դեկլարությանը կայացնել նման տիպի որոշումներ, մշակվել են արտադրական ոլորտում, որտեղ խնդիրը սովորաբար անվանվում է *արտադրելու կամ ձեռք բերելու* որոշում: Այս թեման քննարկվում է:

1.2 Ծախսերի դասակարգումները

Այժմ մենք կարող ենք հարակցել ծախսի տարբեր հասկացությունները այն նպատակների հետ, որոնց համար ծախսն անհրաժեշտ է: Այստեղ քննարկված հասկացությունները ծախսերի դասակարգման տարբեր ձևերի ամբողջական ցուցակը չէ, սակայն դրանք ծախսերը գրանցող հաշվապահի համար օգտավետ են: Էական չէ, եթե դժվարանում եք հիշել որոշ տերմիններ, շուտով դրանք կուսումնասիրեք ավելի մանրամասնորեն:

Ծախսերի գրանցման համակարգը պետք է նախագծվի այն բանի ծախսը հաշվարկելու համար, ինչը հայտնի է որպես *ծախսի առարկա*: Ծախսի առարկաները կարող են տարբեր լինել: Օրինակ, այն կարող է լինել ապրանքի կամ ծառայության (որոնք արտադրվել են արտաքին շուկա արտահանելու կամ ներքին փոխանակման նպատակով) միավորը, կամ էլ այն կարող է լինել բաժանմունքը վարելու կամ սարքավորումը շահագործելու ծախսը:

Երբեմն ծախսերը սկզբնականորեն հավաքվում են ծախսի այնպիսի առարկայի համար, ինչպիսին է արտադրական բաժանմունքը և հետո բաշխվում են ծախսի այլ առարկաների, օրինակ՝ այդ բաժանմունքի կողմից արտադրված ապրանքների, միջև:

Ծախսի առարկաները *իրական* են՝ ապրանքներ կամ բաժանմունքներ, մինչդեռ ծախսի նպատակը որոշակիացնում է այն պատճառը, որի համար դիտարկվում է այդ ծախսը: «Որոշումների կայացման համար ծախսը» մի օրինակ է, երբ ծախսերը որոշվում են ըստ դրանց նպատակի, և ոչ թե ըստ ծախսի առարկայի: Հետևաբար, ծախսի առարկայի տեսանկյունից ծախսային հասկացություններ դիտարկելը կարող է համարվել նյութի նեղ ըմբռնում, չնայած, որ երկու տեսակետերը (առարկա և նպատակ) որոշ առումով կարող են հատվել:

Ծախսերի դասակարգման հետաքրքիր առանձնահատկությունն այն է, որ տարբեր հասկացությունները սահմանելու համար օգտագործվող անվանակոչումները հաճախ կարելի է դիտարկվել գույզերով: Ստորև

բերված աղյուսակը փորձում է ծախսերի տարբեր դասակարգումները կապել այն հանգամանքների հետ, որոնց համար դրանք օգտագործվում են՝ ներկայացնելով ծախսերը գույգերով:

Ծախսի դասակարգումը՝ գույգերով	Օգտագործման նպատակը
Սահմանային ծախս և ներկլանման ծախս Ուղղակի ծախս և անուղղակի ծախս	Պաշարների գնահատում և շահույթի հաշվարկ
Սուզված ծախս և կատարվելիք ծախս Այլընտրանքային ծախս և լրացուցիչ ծախս Խուսափելի ծախս և անխուսափելի ծախս	Որոշման կայացում
Հաստատուն ծախս և փոփոխուն ծախս Նորմատիվային ծախս և փաստացի ծախս Վերահսկելի ծախս և անվերահսկելի ծախս	Պլանավորում և վերահսկում

Դասակարգման և նպատակի միջև կապը ոչ միշտ է այնպես ճշգրիտ, ինչպես աղյուսակն է ներկայացնում: Օրինակ, պաշարների գնահատման ու շահույթի չափման համար ծախսերի դասակարգման գործընթացում կիրառվող հասկացությունների մի մասը կարելի է օգտագործել որոշումների կայացման համար ծախսերը որոշելիս: Սակայն ծախսի տարբեր հասկացությունների կապումը այն նպատակների հետ, որոնց համար դրանք անհրաժեշտ են, համարվում է թեմայի կառուցման օգտակար միջոց և օգտագործվում է սույն գլխի մնացած հատվածում:

1.3 Ծախսերի դասակարգում պաշարների գնահատման նպատակով

Սահմանային ծախսեր և ներկլանման ծախսեր

Ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման ձեռնարկագրից պետք է որ իմանաք, որ հաշվապահական շահույթը որոշվում է՝ պարբերաբար համեմատելով ընկերության ապրանքների ու ծառայությունների իրացումից ստացված եկամուտը՝ այդ եկամուտը ստեղծելիս սպառված ծախսերի հետ: Սակայն *սպառված ծախսերը* նույնը չեն, ինչ առաջացած ծախսերը: Կարելի է մտաբերել, թե ինչպես էր համապատասխանեցման գործընթացը պահանջում, որպեսզի վերջնական պաշարների արժեքը փոխանցվի հաջորդ ժամանակաշրջան որպես ակտիվ:

Համապատասխանության սկզբունքը բացատրվել է մանրաձախ առևտրի ենթատեսքում: Նույն սկզբունքը պետք է օգտագործվի արտադրող ձեռնարկության շահույթը հաշվարկելիս: Հիմնական տարբերությունը կայանում է նրանում, որ արտադրողները ապրանքները չեն գնում պարզապես վաճառելու համար, այլ նրանք ձեռք են բերում հումք և փոխակերպում են այն վերջնական արտադրանքի: Արտադրողը այս ապրանքներն արտադրելիս կրում է տարբեր ծախսեր:

Աշխատանք 3
Պատկերացրե՛ք մի ինչ-որ արտադրողի և նկարագրե՛ք այն ծախսերը, որոնք կարող են կատարվել արտադրական գործընթացում: Դիտարկե՛ք այն ծախսերը, որոնք առաջանում են գործարանում, որտեղ տեղի է ունենում արտադրությունը: Ամտեսե՛ք ձեռնարկության գործառնական այնպիսի ծախսեր, ինչպիսիք են վարչական, վաճառքի ու բաշխման ծախսերը: Սի անհանգստացե՛ք, եթե ձեր նկարագրությունները տարբերվեն ձեր դասախոսի կողմից ներկայացված նկարագրություններից, քանզի աշխատանքի նպատակն է պարզապես կենտրոնացնել ձեր ուշադրությունը արտադրական ծախսերի տարբեր տեսակների վրա:

Կարևոր է հասկանալ, որ Աշխատանք 3-ում նկարագրված ոչ մի ծախս չի համարվում այնպիսի ծախսում, որը պետք է համեմատվի իրացումից ստացված եկամտի հետ՝ քանի դեռ պատրաստի արտադրանքը չի իրացվել: Այս թեմայի հետ նոր ծանոթացողները հաճախ խճճվում են, քանի որ նրանք սովոր են մտածել այն ծախսերի մասին, ինչպիսիք են վարձակալության, ապահովագրության, էլեկտրաէներգիայի և այլ

ծախսերը, որպես այնպիսի ծախսումներ, որոնք մասհանվում են իրացումից ստացված եկամտից՝ շահույթի հաշվարկման ժամանակ:

Սակայն ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման կանոնակարգումները պահանջում են, որպեսզի պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը ներառի բոլոր այն ծախսերը, որոնք կարելի է կապել արտադրական գործընթացի հետ: Հետևաբար, արտադրողը կարող է ծախսել (օրինակ) \$1,000,000՝ ձեռնարկությունը գործարկելու համար, և այս ծախսն ամբողջությամբ պետք է փոխանցվի հաջորդ ժամանակաշրջան որպես ակտիվ (որպես պաշարների ինքնարժեք), եթե արտադրված ոչ մի ապրանք չի իրացվել մինչև ժամանակաշրջանի ավարտը: Արտադրական ծախսերը պարզապես վերածվում են ակտիվների: Այս ակտիվների ծախսը դառնում է ծախսում /վաճառքի ինքնարժեք/, երբ ապրանքներն իրացվում են:

Այժմ մենք կօգտագործենք արտադրական վերադիր այնպիսի ծախսերի հաշվառումն, ինչպիսիք են գործարանի վարձակալումն ու ապահովագրումը՝ սահմանային ծախսի ու ներկյանման ծախսի միջև տարբերությունը բացատրելու համար:

Նախ քննարկենք սահմանային ծախսը: Եթե դուք ուսումնասիրել եք տնտեսագիտության տեսությունը, ապա հավանաբար կարող եք սահմանել սահմանային ծախսը որպես մեկ լրացուցիչ միավորի արտադրության ծախս: Եթե այս միավորը չարտադրվեր, ապա այդ ծախսը չէր կատարվի: Ձեռնարկությունը գործարկելու շատ ծախսեր կմնան նույնը, անկախ այն բանից, արտադրվել է 100 միավոր, թե 1,000 միավոր: Նման ծախսերը չեն կազմում սահմանային ծախսերի մի մաս:

Աշխատանք 4

Փորձեք որոշակիացնել, թե արդյոք ստորև բերված ծախսերը կազմում են (պատասխանելով՝ *այո*), թե չեն կազմում (պատասխանելով՝ *ոչ*) արտադրված ապրանքի սահմանային ծախսի մի մասը: Եթե ունեք կասկածներ, իսկ կասկածները բավականին հնարավոր են այս պարագայում, ապա կարող եք պատասխանել *համոզված չեմ*:

Սպառված հումքի ծախս	Այո/Ոչ/Համոզված չեմ
Սպառված բաղադրամասերի գնման ծախս	Այո/Ոչ/Համոզված չեմ
Գործարանի շինության ապահովագրում	Այո/Ոչ/Համոզված չեմ
Բաղադրամասերը հավաքելու համար վարձու աշխատուժի ծախս	Այո/Ոչ/Համոզված չեմ
Գործարանի վերահսկիչի ծախս	Այո/Ոչ/Համոզված չեմ

Աշխատանքում առաջացած անորոշությունները ցույց են տալիս, որ ծախսի դասակարգումները միշտ չէ, որ ճշգրիտ են, և երբեմն պետք է օգտագործել շահադիտական մոտեցում: Ծախսերի դասակարգման եղանակները, նաև կփոփոխվեն, եթե փոփոխվեն ապրանքների արտադրության եղանակները: Արտադրության սկզբնական շրջանում, արտադրական մեթոդները աշխատատար են: Այս հանգամանքներում ապրանքների արտադրության նպատակով աշխատողների վարձման ծախսը կարելի է համարել արտադրանքի սահմանային ծախսի մի մաս:

Արտադրության ժամանակակից մեթոդները դառնում են այնքան մեքենայացված, որ գործարանի աշխատողներից շատերի դերը կայանում է միայն նրանում, որ հետևեն մեքենաների աշխատանքին: Արդյո՞ք այս աշխատողների հետ կապված ծախսը պետք է համարվի սահմանային ծախսի մի մաս: Հավանաբար ոչ, այս աշխատողների հետ կապված ծախսը կմնա նույնը, անկախ այն բանից, արտադրվել է 100 միավոր, թե 1,000 միավոր:

Ավանդաբար, այն աշխատողների հետ կապված ծախսերը, որոնք ուղղակիորեն ներգրավված են իրական արտադրական գործընթացում, հաշվառվում են որպես արտադրված ապրանքի սահմանային ծախսի մի մաս: Այս ծախսը սովորաբար անվանվում է *ուղղակի աշխատավարձ*: Այս տեսակի աշխատողի վարձման հետ կապված ծախսը պետք է տարանջատվի գործարանում այլ աշխատողների հետ կապված ծախսերից, ինչպիսիք են վերահսկիչները, բեռնատար մեքենաների վարորդները, հավաքարարներն ու վերանորոգող անձնակազմը: Այս աշխատողների վարձատրման ծախսը պետք է հաշվառվի որպես գործարանի վերադիր ծախս և չպետք է կազմի սահմանային ծախսի մի մասը:

Պարզության համար մենք կենթադրենք, որ ապրանքի սահմանային ծախսը բաղկացած է իր հումքի բաղադրամասերի արժեքից, ինչպես նաև գործարանի այն աշխատողների հետ կապված ծախսերից, որոնք ուղղակիորեն ներգրավված են ապրանքի արտադրման գործընթացում: Մնացած բոլոր այնպիսի ծախսերը, ինչպիսիք են գործարանի շինության վարձակալման ու ապահովագրման ծախսերը, գործարանի մաշվածքը, ջեռուցման ու վերանորոգման ծախսերը, դասակարգվում են որպես գործարանի վերադիր ծախսեր:

Այս բոլոր վերադիր ծախսերի ընդհանուր գումարը կկուտակվի հատուկ ձևով և կվերագրվի բոլոր արտադրված ապրանքների միավորի ինքնարժեքին որոշակի հարաբերակցությամբ: Արտադրված ապրանքների ծախսերին գործարանի վերադիր ծախսերի կցման գործընթացը հայտնի է որպես *վերադիր ծախսերի ներկլանում*, և Գ-լուխ 3-ում կտեսնենք, թե ինչպես է դա արվում:

Օրինակ, եթե գործարանի ընդհանուր վերադիր ծախսը կազմում է \$10,000, և պատրաստվել է միևնույն ապրանքի 10,000 միավոր, ապա մեկ միավորին բաժին ընկնող վերադիր ծախսը կազմում է \$1: Սա բարդ խնդրի բավականին հեշտ տարբերակն է, քանի որ շատ ընկերություններ արտադրում են մեկից ավելի տեսակի արտադրանք, և գործարանի ռեսուրսների նկատմամբ առաջացած պահանջարկը տարբերվում է ապրանքից ապրանք: Այնուամենայնիվ, մենք այժմ կարող ենք տեսնել սահմանային ծախսի և ներկլանման ծախսի միջև առկա տարբերությունը: Այս հարաբերությունը կարելի է ներկայացնել մի պարզ օրինակով, հետևյալ կերպ.

	\$/միավ.
Սահմանային ծախս (հումքի բաղկացուցիչներ և ուղղակի աշխատավարձ)	10
Գործարանի ներկլանված վերադիր ծախս	<u>20</u>
Ներկլանված ծախս	30

Շահույթը հաշվարկելիս վերջնական պաշարների արժեքը փոխանցվում հաջորդ ժամանակաշրջան որպես ակտիվ: Սրա նպատակն է փոխանցել մեկ ժամանակաշրջանում առաջացած ծախսերը մեկ այլ այնպիսի ժամանակաշրջան, որում ապրանքներն իրացվում են և որտեղ դրանք համեմատվում են իրացումից ստացված հասույթի հետ: Ինչպես կարող եք տեսնել, մեկ միավորին բաժին ընկնող ներկլանման ծախսը ավելի մեծ է, քան մեկ միավորին բաժին ընկնող սահմանային ծախսը:

Այն ժամանակ, երբ ՄԹ ընկերություններն ազատ կարող էին ընտրել վերջնական պաշարների գնահատման իրենց սեփական եղանակները (մինչև 1970թ.), նրանց հայտարարվող շահույթի մեծությունը կախված էր այն հանգամանքից, թե վերջնական պաշարները գնահատված են սահմանային ծախսով, թե ներկլանման ծախսով: Այժմ ընկերությունները չունեն ընտրության այդ հնարավորությունը, և հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները պահանջում են, որպեսզի շահույթներն ու ակտիվները բաժնետերերին ներկայացնելիս վերջնական պաշարները գնահատվեն ներկլանման ծախսի հիմունքով (ՀՀՍՍ 2):

Կազմակերպության ղեկավարները պետք է հիշեն, որ մեկ միավորին բաժին ընկնող ներկլանման ծախսը, ինչպես այն օգտագործվում է ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման մեջ, կարող է թյուրիմացություններ առաջացնել, եթե այն ճշգրտորեն չի ընկալվում: Այն մի ծախս է, որը հաշվարկվում է հաշվետվական կանոնակարգումներին համապատասխանելու համար: Եթե գնագոյացման որոշումների կայացման համար ղեկավարներին անհրաժեշտ է տեղեկատվություն ստանալ արտադրանքի ծախսի վերաբերյալ, ապա կարևոր է գիտակցել, որ ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման մեջ օգտագործվող արտադրանքի ինքնարժեքը չի ներառում նախաարտադրական այնպիսի ծախսեր, ինչպիսիք են արտադրանքի նախագծման ու զարգացման ծախսերը, և ոչ էլ այն ծախսերը, որոնք առաջանում են արտադրանքի թողարկումից հետո, ինչպիսիք են իրացման և բաշխման հետ կապված ծախսերը:

Ուղղակի ծախսեր և անուղղակի ծախսեր

Չնայած ծախսերի այս երկու հասկացություններն ընդգրկվել են մեր աղյուսակում՝ կապված պաշարների գնահատման հետ, դրանք հաճախ պետք է ուսումնասիրվեն ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվության ստեղծման և որոշումների կայացման ժամանակ: Այս հասկացությունների օգտագործման վերաբերյալ կարելի է որոշ պատկերացումներ կազմել՝ ուսումնասիրելով Աշխատանք 2-ում բերված ամենօրյա

խնամքի ծառայությունների տրամադրման ծախսը: Տեղական կառավարման մարմինների ծախսի հաշվառման համակարգում խնամողների աշխատավարձը կարող է համարվել ամենօրյա խնամքի բաժանմունքի ուղղակի ծախս: Բոլոր վերադիր ծախսերը (ինչպիսիք են, օրինակ, կենտրոնական հաշվառման ծառայությունները), որոնք բաշխվում են այդ բաժանմունքին, համարվում են անուղղակի ծախսեր:

Ծախսերը որպես ուղղակի և անուղղակի դասակարգելիս, անհրաժեշտ է բացահայտել ծախսի առարկան (այն առարկան, որի համար դիտարկվում են ծախսերը): Ծախսի առարկան կարող է ընդունել տարբեր տեսք, ինչպիսիք են՝ հումքը, բաժանմունքը կամ էլ պատրաստի արտադրանքի միավորը: Շատ դեպքերում այն ծախսը, որը սկզբից դասակարգվում է որպես ծախսի առարկայի ուղղակի ծախս, հետագայում դառնում է մեկ այլ առարկայի անուղղակի ծախս:

Ֆինանսական հաշվապահական հաշվառման համար արդյունաբերական արտադրանքի ծախսի հաշվարկումը այս երևույթի բավականին լավ օրինակ է: Ուղղակի ծախսեր են համարվում այն ծախսերը, որոնք կարելի է ուղղակիորեն վերագրել ծախսի առարկային տնտեսապես հնարավոր եղանակով: **"Տնտեսապես հնարավոր"** արտահայտությունը բավականին կարևոր է:

Եթե դիտարկենք մի պարզ արտադրանքի առարկան, ինչպիսին է գրասենյակային սեղանը, ապա կարող ենք տեսնել, որ դրա արտադրության ընթացքում օգտագործված հումքի (ինչպիսիք են փայտանյութն ու պողպատը) մեծ մասը կարելի է չափել և դասակարգել որպես այդ սեղանի ուղղակի ծախս: Մակայն կգտնվեն այդ սեղանի արտադրության գործընթացում օգտագործվող որոշ նյութեր, որոնց համար դժվար (կամ ոչ ձեռնտու) կլինի վարել օգտագործվող քանակի հաշվապահական գրանցումը:

Աշխատանք 5

Թվարկե՛ք գրասեղանի արտադրության գործընթացում օգտագործվող որոշ նյութեր, որոնց համար դժվար (կամ ոչ ձեռնտու) կլինի հաշվարկել օգտագործված քանակը:

Նյութերը, որոնք կարելի է հեշտորեն սահմանել որպես սեղանի հատուկ ծախսեր (ինչպիսին է փայտանյութը), դասակարգվում են որպես ուղղակի նյութեր: Նյութերը, որոնք հնարավոր չէ գնահատել այդ ձևով, համարվում են անուղղակի նյութեր:

Անուղղակի ծախսերը սեղանին վերագրելու համար անհրաժեշտ կլինի կուտակել հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ծախսվող ընդհանուր գումարը և բաշխել այդ ընդհանուրը այդ ժամանակաշրջանում արտադրված բոլոր միավորների վրա: Այս անուղղակի ծախսերի կուտակման գործընթացը կենթադրի, որ որոշ ծախսեր կդիտարկվեն որպես մի որոշակի ստորաբաժանման ուղղակի ծախսեր:

Օրինակ, եթե սեղան արտադրողն ունի գործարանի մի առանձին բաժանմունք, որը (հավանաբար) կոչվում է արտադրանքն ավարտուն տեսքի բերող բաժանմունք, ապա օգտագործված լաքի ծախսը կլինի այդ բաժանմունքի ուղղակի ծախս: Կլինեն այդ բաժանմունքի գործարկման այլ ծախսեր, որոնք կդասակարգվեն որպես անուղղակի ծախսեր, օրինակ, ամբողջ գործարանի ապահովագրության ծախսի մի մասը:

Արտադրանքը ավարտուն տեսքի բերող բաժանմունքի գործարկման ընդհանուր ծախսերը, հետևաբար, բաղկացած կլինեն ուղղակի և անուղղակի ծախսերից: Այս ընդհանուր գումարը կբաշխվի արտադրանքը ավարտուն տեսքի բերող բաժանմունքով անցած արտադրանքի բոլոր միավորների վրա և կկազմի այդ արտադրանքի անուղղակի ծախսի մի մասը:

Ծախսերը որպես ուղղակի և անուղղակի ծախսեր դասակարգելու հիմնական նպատակն է հեշտացնել այն եղանակը, որով ծախսերը գրանցվում են հաշվետարական համակարգում: Ուղղակի ծախսերը կարելի է հաշվառել որպես արտադրված արտադրանքի հատուկ ծախսեր, անուղղակի ծախսերը կուտակվում են արտադրական բաժանմունքի համար և բաշխվում են այդ բաժանմունքով անցնող արտադրանքի բոլոր միավորների վրա: Սա անհրաժեշտ է *ներկայանված ծախսերի* հիման վրա միավորի ինքնարժեքը որոշելու համար, ինչպես քննարկվել է ավելի վաղ:

Այնուամենայնիվ, որոշ տիպի որոշումներ կայացնելիս ղեկավարների համար անհրաժեշտ է բավականին ուշադիր ուսումնասիրել անուղղակի ծախսերը: Որոշ անուղղակի ծախսեր կարող են դասակարգվել որպես անխուսափելի ծախսեր՝ այն իմաստով, որ ծախսը կառաջանա՝ անկախ կայացրած որոշումից:

1.4 Ծախսերի դասակարգումը որոշումների կայացման նպատակով

Աղյուսակում նշված ծախսերի դասակարգման երեք զույգերն ունեն հետևյալ տեսքը.

- սուզված ծախս և կատարվելիք ծախս – sunk cost and committed cost,
- այլընտրանքային ծախս և լրացուցիչ ծախս – opportunity cost and incremental cost,
- խուսափելի ծախս և անխուսափելի ծախս – avoidable cost and unavoidable cost:

Ծախսերի վերաբերյալ այնպիսի տեղեկատվություն ստեղծելիս, որը կօժանդակի ղեկավարությանը որոշումներ կայացնել, անհրաժեշտ է կատարել տեսակետի փոփոխություն: Այսօր կայացված որոշումն ազդեցություն կգործի այն ամենի վրա, ինչ տեղի կունանա հետագայում: Չնայած սա հնչում է որպես ճշմարտության վերաարտահայտում, այն բավականին կարևոր է, քանի որ դա նշանակում է, որ շատ որոշումներում անցյալ ծախսերը կարելի է անտեսել: Անցյալը չի կարելի փոփոխել այնպիսի որոշմամբ, որն ազդեցություն է գործում ապագայի վրա:

Վերցնենք մի պարզ օրինակ: Եթե ղեկավարը որոշում է կայացնում, թե արդյոք վաճառի ապրանքը ինչ-որ մեկին՝ \$100 գումարով, թե մեկ ուրիշին՝ \$120 գումարով, ապա ղեկավարն ակնհայտորեն կվաճառի այն \$120-ով: Սակայն նկատեք, թե ինչպես է անցյալն անտեսվում այս օրինակում: Հաշվապահական գրանցումները կարող էին ցույց տալ, որ այս ապրանքն արտադրելիս ընկերության ծախսերը կազմել են \$200, սակայն եթե միակ առկա ընտրությունն է վաճառել ապրանքը \$100-ով կամ \$120-ով, ապա անցյալի ծախսերը կարելի է անտեսել այդ որոշումը կայացնելիս:

Նկատեք, որ չնայած անցյալ ծախսերը կարելի է անտեսել որոշումներ կայացնելու նպատակով, դրանք չի կարելի անտեսել բաժնետերերին շահույթները ներկայացնելու նպատակների համար: Նշված ծախսերի երեք զույգերի դասակարգումների հիմքը՝ ընդունած որոշումների ազդեցությունն է հետագա դրամական հոսքերի վրա:

Սուզված ծախսեր և կատարվելիք ծախսեր

Սուզված ծախսեր են համարվում այն ծախսերը, որոնք արդեն կատարվել են (ինչպիսին է վերը նշված օրինակի \$200 ծախսը) և չեն կարող փոփոխվել որևէ որոշմամբ: Պարտավորված ծախսեր են համարվում այն ծախսերը, որոնք տեղի կունենան (ապագայում)՝ ներկա պարտավորության պատճառով, հաճախ համաձայն մի իրավական պայմանագրի, ինչպիսին է գործարանի շինության վարձակալությունը: Շատ դեպքերում կատարվելիք ծախսերը չեն կարող փոփոխվել որևէ որոշմամբ և, հետևաբար, դրանք այն դեպքերն են, որոնք ուղղակիորեն չեն վերաբերում այդ որոշմանը:

Այլընտրանքային ծախս և լրացուցիչ ծախս

Այլընտրանքային ծախսը հետաքրքիր հասկացություն է, քանի որ չնայած մենք այն նկարագրում ենք որպես ծախս, սակայն հաշվապահական գրանցումներում որպես ծախս այն երբեք չի գրանցվում: Այն սովորաբար սահմանվում է որպես «բաց թողնված» օգուտ, որպես հետևանք որոշակի գործողության ընտրության: Ենթադրենք, որ համալսարանն ունի դասավանդման ավելորդ սենյակ, և հաշվապահական հաշվառման գրանցումները ցույց են տալիս, որ այդ սենյակի ծախսերը (ապահովագրում, ջեռուցում,

լուսավորում և այլն) կազմում են օրական \$100: (Հավանաբար, բոլոր այս ծախսերը անուղղակի են և կազմում են որչ շինության ընդհանուր ծախսերի՝ այդ սենյակի բաժինը):

Մի կազմակերպություն արտահայտել է իր պատրաստակամությունը վճարել այդ սենյակի օգտագործման համար օրական \$200: Համալսարանի խնդիրն է սահմանել այն հատուկ դասընթացի ուսման վարձը, որն կարող է առաջարկվել հանրության որոշակի մի հատվածին: Որքա՞ն գումար այն պետք է ներառի այդ սենյակի օգտագործման ծախսի մեջ:

Հաշվապահական հաշվառման գրանցումները ցույց են տալիս, որ սենյակի օրական ծախսը կազմում է \$100, սակայն սենյակն իր սեփական կարիքների համար օգտագործելով, համալսարանը կորցնում է մեկ այլ կազմակերպությանը այն տրամադրելու առիթը և, հետևաբար, օրական \$200 վաստակելու հնարավորությունը: Այս դեպքում ռեկանտ ծախսը (*relevant cost*) կազմում է օրական \$200: Սա կոչվում է այլընտրանքային ծախս, քանի որ օգտագործելով սենյակն իր սեփական կարիքների համար, համալսարանը կկորցնի մեկ այլ կազմակերպությանը վարձով այն տրամադրելու այլընտրանքային հնարավորությունը:

Լրացուցիչ ծախսը այն հավելյալ գումարն է, որը կծախսվի որևէ կոնկրետ գործողություն կատարելու արդյունքում: *Ավելի պարզ, այն երկու տարբեր գործողությունների հետ կապված ծախսերի տարբերությունն է:* Բավականին կարևոր է հիշել, որ ոչինչ չանելու որոշումը նույնպես գործողության ընտրություն է, ինչպես որ ինչ-որ բան անելու որոշումը:

Աշխատանք 6

Լրատվական միջոցներից դուք տեղեկանում եք, որ լողորդների մի խումբ Սևանա լճում ընկել է որոշ դժվարությունների մեջ, և անհրաժեշտ է նրանց փրկել տեղական փրկարարական միավորման միջոցով: Լուրերի հեռարձակումը նշում էր, որ օգնության արժեքը կազմում է 5,000 ԱՄՆ դոլար: Ինչպե՞ս կարող եք հետաքրքրվել, թե իրոք դա է օգնության արժեքը:

Ինչպես այլընտրանքային ծախսերի դեպքում, այն գումարները, որոնք դասվում են լրացուցիչ ծախսերին, որպես այդպիսին չեն գրանցվում հաշվապահական հաշվառման գրանցումներում: Լրացուցիչ ծախսը մի հասկացություն է, որն օգտագործվում է բացահայտելու, թե ինչպես ապագայում դրամական միջոցների հոսքերը կփոփոխվեն՝ համաձայն այսօր կայացրած որոշման:

Խուսափելի ծախսեր և անխուսափելի ծախսեր

Ծախսերի այս երկու տեսակների հիմքում ընկած հասկացությունն ակնհայտ է հենց իրենց անվանումներից: Դրանք կարևոր են դառնում այն ժամանակ, երբ ղեկավարները որոշում են կայացնում, թե արդյոք փակեն ձեռնարկության որևէ մի սեգմենտը, կամ թե արդյոք որևէ կոնկրետ արտադրանք (ապրանք կամ ծառայություն) պետք է վաճառքից դուրս հանվի: Երկու դեպքերում էլ այս խնդիրը սովորաբար առաջանում է, երբ հաշվապահական հաշվետվությունները ցույց են տալիս, որ սեգմենտը կամ արտադրանքը կորուստներ է բերում:

Ձեռնարկության սեգմենտի փակումը չի նշանակում, որ դրա հետ կապված հաշվապահական հաշվետվություններում բոլոր ծախսերը կարելի է տնտեսել: Ծախսերի որոշ մասը, որը բաշխվել է սեգմենտին՝ հաշվապահական նպատակների համար, կշարունակի տեղի ունենալ նույն չափով՝ անկախ այն բանից, փակվել է արդյոք սեգմենտը, թե՛ ոչ: Այն ծախսերը, որոնցից կարելի է խուսափել այդ որոշումները կայացնելով, կոչվում են խուսափելի ծախսեր: Այն ծախսերը, որոնցից հնարավոր չէ խուսափել, կոչվում են անխուսափելի ծախսեր:

1.5 Ծախսերի դասակարգումը պլանավորման և վերահսկման նպատակով

Այս ծախսերի դասակարգման երեք զույգերն են.

- հաստատուն ծախսեր և փոփոխուն ծախսեր,
- նորմատիվային ծախսեր և իրական ծախսեր,
- վերահսկելի ծախսեր և անվերահսկելի ծախսեր:

Հաստատուն ծախսեր և փոփոխուն ծախսեր

Չմայած ծախսի այս հասկացությունները ներառվել են պլանավորման և վերահսկման տակ, դրանք կարող են կիրառելի լինել նաև որոշումների կայացման դեպքում: Այն օգտակար է հարակցել պլանավորմանը, քանի որ պլանավորումը ներառում է ապագա արդյունքների կանխատեսումը, և դրա համար անհրաժեշտ է հասկանալ, թե ինչպես կփոփոխվեն ընդհանուր ծախսերը ձեռնարկության գործարար ակտիվության մակարդակի փոփոխություններից:

Այս կանխատեսումները սովորաբար կատարվում են համեմատաբար կարճ ժամանակաշրջանների, օրինակ մեկ տարվա, համար: Եթե նայենք այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում առաջացող ընդհանուր ծախսերին, ապա կտեսնենք, որ դրանց մի մասը հաստատուն են՝ այն առումով, որ ծախսվելիք գումարը մնում է նույն անկախ արտադրված կամ վաճառված միավորների քանակից: Այլ դեպքերում ժամանակաշրջանի համար ընդհանուր ծախսերը կտարբերվեն կախված արտադրված կամ վաճառված միավորների քանակից:

Այն գործոնները, որոնց պատճառով փոփոխվում են ընդհանուր ծախսերը՝ կախված գործարար ակտիվությունից, կոչվում են ծախսի շարժանիվ (Cost Driver): Ծախսի շարժանիվներ կարող են լինել տարբեր գործոններ, ինչպիսիք են արտադրության քանակը, վաճառքի քանակը, շարժակազմի կողմից անցած մղոնների քանակը և այլն:

Աշխատանք 7

Որոշե՛ք, թե արդյոք հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ստորև բերված ծախսերը կդասակարգվեն որպես հաստատուն, թե՛ փոփոխուն: Հիշե՛ք, որ ուսումնասիրում ենք ժամանակաշրջանի ընթացքում առաջացած ընդհանուր ծախսերը և ոչ թե մեկ միավորի ծախսերը:

Գրասենյակի ու գործարանի շինության վարձակալումը	Հաստատուն/Փոփոխուն
Վաճառքից ստացված կոմիսիոն վճարներ՝ ստացված գնի 1%-ի հիման վրա	Հաստատուն/Փոփոխուն
Վարչական ծախսեր	Հաստատուն/Փոփոխուն
Արտադրության մեջ օգտագործված հումքի ծախսը	Հաստատուն/Փոփոխուն

Դժբախտաբար, միշտ չէ, որ հեշտ է դասակարգել ծախսերը ըստ հաստատուն և փոփոխուն ծախսերի, քանի որ որոշ ծախսեր այդ երկու տեսակի խառնուրդ են: Որպես օրինակ վերցնենք շարժակազմի ծախսերը: Շարժակազմի ծախսերը կփոփոխվեն՝ կախված անցած տարածությունից, իսկ այնպիսի ծախսերն, ինչպիսիք են ճանապարհային հարկերն ու ապահովագրությունը, կլինեն հաստատուն: Գլուխ 2-ից կիմանանք, թե ինչպես են նման ծախսերը վերլուծվում, որպեսզի տարբերակվեն որպես հաստատուն և փոփոխուն ծախսեր: Դուք կիմանաք նաև, թե ինչպես վերլուծել բաց բաժնետիրական ընկերության (Dixons) ընդհանուր գործառնական ծախսերը հաստատուն և փոփոխուն ծախսերի միջև՝ օգտագործելով ռեգրեսիոն վերլուծության միջոցները, որոնք ընդգրկված են ժամանակակից աղյուսակային ծրագրերում: Նման վերլուծություն սովորաբար կատարվում է որպես *նազմավարական (ստրատեգիական) կառավարման հաշվապահական հաշվառման* (ՌԿՀՀ) մի մաս՝ այն ժամանակ, երբ վերլուծվում է մրցակիցների ծախսային կառուցվածքը:

Նորմատիվային ծախս և իրական ծախս

Նորմատիվային ծախս տերմինը սովորաբար հարակցվում է արդյունաբերական ապրանքին, չնայած այն կարող է հարակցվել նաև ծառայությանը: Այստեղ հիմնական մոտեցումն է՝ պարզել (մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանը), թե որքան պետք է որևէ կոնկրետ ապրանքն արժենա՝ իր այնպիսի տարբեր բաղադրամասերի տեսանկյունից, ինչպիսիք են հումքը, աշխատավարձն ու վերադիր ծախսերը: Այս արժեքը (ծախսը) իրենից ներկայացնում է մի նորմատիվ, որի հետ էլ պետք է համեմատել առաջացած իրական ծախսերը: Նորմատիվային և իրական ծախսերի միջև եղած տարբերությունը, կարելի է վերլուծել՝ ըստ դրանց առաջացման պատճառի:

Աշխատանք 8

Ամեն մի արտադրվող միավորին բաժին ընկնող նորմատիվային նյութական ծախսը \$8 է: Ամեն մի արտադրվող միավորին բաժին ընկնող իրական նյութական ծախսերը կազմել են \$9: Հաշվապահական լեզվով ասած, գոյություն ունի հակադարձ տարբերություն՝ \$1 գումարի չափով: Հավանաբար, գոյություն ունի երկու գործոն (պատճառ), որոնք առաջացրել են այս տարբերությունը: Եթե կարող եք, բացահայտե՛ք այդ երկու գործոնը և գրառե՛ք դրանք այստեղ:

Ընդհանուր տարբերության վերլուծությունները կենտրոնական ղեկավարությանը տրամադրում են վերահսկման միջոցներ: Երկու գործոնները, որոնք առաջացրել են ընդհանուր ծախսի տարբերությունը, պետք է բացատրվեն տարբեր ղեկավարների կողմից. նյութի գինը՝ գնման բաժանմունքի կողմից, իսկ նյութի օգտագործումը՝ արտադրական բաժանմունքի կողմից: Որից հետո կենտրոնական ղեկավարությունը կարող է տեսնել, թե որ գործոններն են իրական արդյունքների և պլանավորված արդյունքների տարբերության պատճառ հանդիսանում:

Վերահսկելի և անվերահսկելի ծախսեր

Ծախսի այս հասկացություններն օգտագործվում են տարբեր ձևերով, սակայն դրանց ամենահաճախ կիրառումը վերաբերում է հսկող ու գնահատող բաժանմունքին: Եթե ուսումնասիրեք ձեռնարկության որևէ բաժինը (լինի դա փոքր բաժանմունք, թե դիվերսիֆիկացված ընկերության մի ամբողջ ստորաբաժանում), ապա կլինեն որոշ ծախսեր, որոնք վերագրվում են այդ բաժնին, բայց որի նկատմամբ տեղական ղեկավարը չունի վերահսկման իրավունք:

Նման ծախսերը սովորաբար բխում են կենտրոնական ղեկավարության կողմից ընդունված որոշումներից: Բաժանմունքների ղեկավարների գործունեության արդյունքները գնահատելիս, տարբերակում պետք է կատարվի վերահսկելի և անվերահսկելի ծախսերի միջև: Այս գործընթացի խափանումը կարող է առաջացնել ցածր մոտիվացիա, քանի որ ղեկավարներից պահանջվում է հաշվառել մի բան, որը գտնվում է իրենց վերահսկման կամ ազդեցության սահմաններից դուրս:

Գլուխ 2. Վերադիր ծախսերի կլանման մեթոդը

Ինչպե՞ս կարելի է արտադրական ծախսերը վերագրել ապրանքին

Ուղղակի նյութի ծախսերը կարելի է հաշվել՝ օգտվելով դրանց քանակի վերաբերյալ գրանցումներից, ուղղակի աշխատուժի ծախսերը կվերցնենք աշխատաժամերի գրանցումներից, սակայն վերադիր ծախսերի համար գոյություն չունի մեկ աղբյուր. դրանք առաջանում են մի շարք այնպիսի ռեսուրսների տրամադրումից, առանց որոնց գործարանը չի կարող աշխատել: Այս ռեսուրսներից օգտվում են տարբեր ապրանքներ:

Ընդհանուր գործակիցներ (Blanket Rates). պարզագույն մոդել

«Ընդհանուր գործակից» արտահայտության հիմքն է հանդիսանում այն գաղափարը, որ այն ընդգրկում է ամեն ինչ: Երբեմն ընդհանուր գործակիցը անվանում են «համագործարանային» գործակից, որովհետև դրա նպատակն է գտնել միավոր արտադրանքին ընկնող գործարանի բոլոր վերադիր ծախսերը: Օրինակ, եթե գործարանի կանխատեսված ընդհանուր վերադիր ծախսերը կազմում են \$100,000, իսկ կանխատեսված ուղղակի աշխատաժամերը՝ 50,000, ապա ընդհանուր գործակիցը կսահմանվի \$2.00 մեկ ուղղակի աշխատաժամի հաշվով: Եթե ապրանքի արտադրության վրա ծախսվում է 6 ուղղակի աշխատաժամ, այդ ապրանքին ընկնող վերադիր ծախսը կլինի \$12.00:

Ժամադրույքը հիմնավորվում է նրանով, որ վերադիր ծախսերի մեծ մասը կապված են ժամանակի հետ: Այնպիսի ծախսերը, ինչպիսիք են սարքավորումների մաշվածությունը և շենքի վարձակալման վճարը, վերաբերում են որոշակի ժամանակահատվածին:

Սակայն ընդհանուր գործակիցը հաշվի չի առնում այն փաստը, որ ապրանքը կարող է անցնել մի շարք պրոցեսներով, ինչպիսիք են, օրինակ, մեքենայական մշակումը, մոնտաժումը և ավարտի փուլը: Եթե ավելի մանրամասն ուսումնասիրենք յուրաքանչյուր պրոցեսը, գուցե և հայտնաբերենք, որ \$100,000 վերադիր ծախսերը հավասարաչափ չեն բաշխվում դրանց միջև: Սա պրոբլեմներ չի առաջացնի այն դեպքում, երբ արտադրության փուլերի տևողությունը նույնն է, որը քիչ հավանական է: Ենթադրենք, որ նշված օրինակի ընդհանուր վերադիր ծախսերը և ընդհանուր ուղղակի աշխատաժամերը բաժանված են հետևյալ կերպ.

	Ընդհանուր վերադիր ծախսեր	Ուղղակի աշխատաժամեր
Մեքենայական մշակում	\$ 30,000	10,000
Մոնտաժում	\$ 49,000	25,000
Ավարտի փուլ	\$ 21,000	15,000
	\$100,000	50,000

Աշխատանք 1

Հաշվե՛ք վերադիր ծախսերի կլանման գործակիցը յուրաքանչյուր արտադրամասի համար՝ հիմնվելով ուղղակի աշխատուժի գործակցի վրա: Սա շատ հեշտ է, պետք է միայն յուրաքանչյուր արտադրամասի վերադիր ծախսերը բաժանել տվյալ արտադրամասի ուղղակի աշխատուժի թվի վրա:

Յուրաքանչյուր արտադրամասի վերադիր ծախսերի կլանման գործակիցը.

Մեքենայական մշակում

Մոնտաժում

Ավարտի փուլ

Աշխատանք 2

Ենթադրենք, որ միավոր արտադրանքի վրա կատարվող աշխատանքները մեքենայական մշակման բաժնում տևում են 3 ժամ, մոնտաժման բաժնում՝ 2 ժամ, ավարտի փուլում՝ 1 ժամ:

Հաշվել միավորին ընկնող ընդհանուր վերադիր ծախսերը՝ հիմք ընդունելով յուրաքանչյուր արտադրամասում ընթացող պրոցեսի տևողությունը:

Բյուջետավորված կլանման գործակիցներ

Կլանման գործակիցները պետք է հիմնվեն բյուջետավորված ցուցանիշների վրա՝ հաճախ մեկ տարվա համար: Այս հաշվարկը բաղկացած է երկու բաղադրիչից՝ յուրաքանչյուր արտադրական ծախսերի կենտրոնի համար կանխատեսված վերադիր ծախսերից և յուրաքանչյուր ծախսերի կենտրոնի արտադրական գործունեության չափից: Աշխատանք 1-ում արտադրական գործունեության չափը ուղղակի աշխատաժամերն էին բոլոր 3 ծախսերի կենտրոնների համար:

Արտադրական գործունեությունը կարող է չափվել մի շարք ձևերով: Կլանման գործակցի հաշվարկման հիմնական բանաձևը կարելի է ներկայացնել հետևյալ հարաբերակցությամբ.

$$\frac{\text{կանխատեսված վերադիր ծախսեր}}{\text{կանխատեսված արտադրական գործունեություն}}$$

Աշխատանք 1 և Աշխատանք 2-ից ակնհայտ է, որ անհրաժեշտ է կանխատեսված վերադիր ծախսերի կլանման գործակիցը հաշվարկել ծախսերի յուրաքանչյուր կենտրոնի համար: Ուստի, առաջին քայլը կլինի յուրաքանչյուր արտադրական ծախսերի կենտրոնի համար կանխատեսված ընդհանուր վերադիր ծախսերի որոշումը:

Արտադրական ծախսերի կենտրոնի վերադիր ծախսերի որոշումը

Ծախսերի վերահսկման նպատակով վերադիր ծախսերը սկզբում վերագրվում են պատասխանատվության կենտրոններին (օրինակ, գործարանի որևէ արտադրամասին): Պատասխանատվության հաշվառման միջոցով ծախսերի վերահսկման նպատակով արտադրամասերի պետերից պահանջվում է բացատրություններ ներկայացնել իրենց արտադրամասում կանխատեսված ծախսերի և իրական ծախսերի տարբերությունների վերաբերյալ: Այստեղ մենք չենք ուսումնասիրելու ծախսերի վերահսկման հարցերը. մեզ ավելի շատ հետաքրքրում է արտադրանքի արժեքը, մասնավորապես այդ արժեքի վերադիր ծախսերի բաժինը:

Գործընթացի նպատակն է ապահովել այն, որ բոլոր վերադիր ծախսերը վերագրվեն արտադրական ծախսերի կենտրոններին (այն տարածքներին, որտեղ ընթանում է իրական արտադրական պրոցեսը): Որոշ դեպքերում արտադրական ծախսերի կենտրոնը կհամընկնի պատասխանատվության կենտրոնի հետ (օրինակ մեքենայական մշակման բաժինը), սակայն այն կարող է լինել նաև այդ բաժնի ստորաբաժանումը, օրինակ՝ որոշակի սարքավորումը:

Վերադիր ծախսերի այն ընդհանուր գումարը, որը վերագրվում է յուրաքանչյուր արտադրական ծախսերի կենտրոնին, ստացվում է մի շարք բաժանումներից և բաշխումներից հետո: Այս գործընթացը պետք է հաշվի առնի հետևյալը.

- Գործարանում կարող են լինել մի քանի ծախսերի կենտրոններ, բայց դրանք բոլորը չէ, որ կհամարվեն արտադրական ծախսերի կենտրոններ. մի մասը (ինչպես օրինակ պահպանումը և պահեստը) սպասարկում են արտադրական ծախսերի կենտրոնների գործունեությունը:
- Որոշ վերադիր ծախսեր կլինեն որևէ ծախսերի կենտրոնի համար առանձնահատուկ ծախսեր, մյուսներն էլ իրենցից կներկայացնեն անուղղակի ծախսեր, որոնք պետք է բաշխել բոլոր

ծախսերի կենտրոնների միջև՝ հիմնվելով որևէ ցուցանիշի վրա (օրինակ՝ տարածքի մակերեսի) ստացված օգուտներն արտահայտելու համար:

- Նշված ձևով սպասարկման ծախսերի կենտրոններին (օրինակ պահպանման բաժնին) վերագրված արտադրական ծախսերը պետք է վերաբաշխվեն արտադրական ծախսերի կենտրոններին՝ նույնպես օգտագործելով որևէ ցուցանիշի ստացված օգուտները արտահայտելու համար:

Աշխատանք 3

Որոշ վերադիր ծախսեր կարող են ուղղակիորեն վերագրվել ծախսերի կենտրոններին (քանի որ նրանք ուղղակիորեն վերաբերում են ծախսերի այդ կենտրոններին), մյուսները կվերաբերեն ամբողջ գործարանին և պետք է բաշխվեն ծախսերի կենտրոնների միջև: Վանդակում բերե՛ք այս երկու տիպի վերադիր ծախսերի օրինակներ: Հիշե՛ք, որ մենք խոսում ենք արտադրության վերադիր ծախսերի և ծախսերի կենտրոնների մասին, այլ ոչ ապրանքի վրա կատարված ուղղակի ծախսերի մասին, ինչպիսիք են ուղղակի նյութի և ուղղակի աշխատուժի ծախսերը:

1. Ծախսերի կենտրոններին ուղղակիորեն վերագրելի վերադիր ծախսերի օրինակներ.
2. Ծախսերի կենտրոնների միջև բաշխման ենթակա անուղղակի ծախսերի օրինակներ.

Աշխատանք 4

Ծախսերի կենտրոններին ծախսերը վերագրելու համար անհրաժեշտ է բաշխել այն վերադիր ծախսերը, որոնք ուղղակիորեն կապված չեն որոշակի ծախսերի կենտրոնի հետ: Որպես բաշխման հիմք օգտագործվում են տարբեր ցուցանիշներ, օրինակ ծախսերի կենտրոնի տարածքի մակերեսի հարաբերությունը գործարանի ընդհանուր տարածքի մակերեսին: Փորձե՛ք որոշել և նկարագրել բաշխման այն հիմքերը, որոնք կօգտագործվեն վանդակում նշված վերադիր ծախսերի տեսակները բաշխելու համար:

1. Վարձակալման վճար, ամբողջ գործարանի էլեկտրաէներգիայի ծախսեր
2. Մեքենաների և սարքավորումների ապահովագրություն
3. Աշխատուժի հետ կապված այնպիսի ծախսեր, ինչպիսին է անվճար նախաճաշը

Օրինակ 1

Մարիպարկ ՍՊԸ-ն արտադրում է երեք տեսակի ապրանք (X, Y և Z) երկու արտադրամասերում՝ մեքենայական մշակման և հավաքման բաժիններում: Այն ունի նաև երկու սպասարկող բաժին՝ ճաշարան և սարքավորումների պահպանման բաժին: Ներքևում բերված են ընկերության կանխատեսված արտադրական ցուցանիշները հաջորդ տարվա համար: Տվյալները տրված են երկու աղյուսակում՝ ռելևանտ ցուցանիշները առավել հարմար ներկայացնելու համար:

Աղյուսակ 2.1 Արտադրական վերադիր ծախսեր և դրանց հետ առնչվող տվյալներ

	Ընդամենը	Մեքենայական մշակում	Հավաքման բաժին	Ճաշարան	Պահպանում
Բաշխված վերադիր ծախսեր	\$90,380	\$27,660	\$19,470	\$16,600	\$26,650
Վարձակալման վճար, լույս և ջեռուցում	\$17,000				
Սարքավորումների մաշվածություն և ապահովագրություն	\$25,000				
Լրացուցիչ տվյալներ.					
Սարքավորումների համախառն հաշվեկշռային արժեքը	\$300,000	\$150,000	\$75,000	\$30,000	\$45,000
Աշխատողների թիվը	40	18	14	4	4
Տարածքի մակերեսը (քառակուսի մետր)	6,800	3,600	1,400	1,000	800

Հաշվարկված է, որ պահպանման բաժինը իր ժամանակի 70%-ը ծախսում է մեքենայական մշակման բաժինը սպասարկելու վրա, իսկ 30%-ը՝ հավաքման բաժինը սպասարկելու վրա:

Աղյուսակ 2.2 Միավոր արտադրանքի արժեքը և դրա հետ առնչվող ծախսերը

Ապրանք	X	Y	Z
Քանակ	4,200 միավոր	6,900 միավոր	1,700 միավոր
Ուղղակի ծախսեր.			
Ուղղակի նյութ	\$11	\$14	\$17
Ուղղակի աշխատուժ.			
<input type="checkbox"/> Մեքենայական մշակման բաժին	\$6	\$4	\$2
<input type="checkbox"/> Հավաքման բաժին	\$12	\$3	\$21
Միավորին ընկնող մեքենա/ժամեր	6 ժամ	3 ժամ	4 ժամ

Ընկերության կողմից կիրառվող կլանման հիմքերն են. մեքենա/ժամերը՝ մեքենայական մշակման բաժնի համար և ուղղակի աշխատավարձի վրա հիմնված տոկոսային գործակիցը՝ հավաքման բաժնի համար:

Առաջին քայլով բոլոր չորս ծախսերի կենտրոնների կանխատեսված վերադիր ծախսերը կներկայացնենք աղյուսակի տեսքով՝ օգտվելով Աղյուսակ 1-ի տվյալներից: Դուք, հավանաբար, կնկատեք, որ յուրաքանչյուր ծախսերի կենտրոնին առանձնահատուկ ծախսերը աղյուսակում արդեն բաշխված են («բաշխված վերադիր ծախսեր»): Մյուս երկու դասի վերադիր ծախսերը դեռ պետք է բաշխվեն, և դա պետք է կատարելով, որպես հիմք ընդունելով հետևյալը.

Վարձակալման վճար, լույս և ջեռուցում

Տարածքի մակերես

Մաշվածություն և ապահովագրություն

Սարքավորումների հաշվեկշռային արժեք

Նկատենք, որ գոյություն ունի երկու արտադրական ծախսերի կենտրոն (մեքենայական մշակման և հավաքման բաժիններ) և երկու սպասարկման ծախսերի կենտրոն (պահպանում և ճաշարան): Վերջին հաշվով մենք բոլոր վերադիր ծախսերը պետք է տեղափոխենք արտադրական ծախսերի կենտրոններ, բայց այս պահին դա անել դեռ հնարավոր չէ: Սկզբում պետք է որոշել ծախսերի բոլոր չորս կենտրոնների ընդհանուր վերադիր ծախսերը:

Աշխատանք 5
 Երկու դասի պատկանող վերադիր ծախսերը բաշխե՛ք ծախսերի չորս կենտրոնների միջև: Հաշվե՛ք երկու սպասարկման ծախսերի կենտրոնների (ճաշարանի և պահպանման) ընդհանուր ցուցանիշը: Օգտագործե՛ք ներքևում բերված աղյուսակը:

	Ընդամենը	Մեքենայական մշակում	Հավաքում	ճաշարան	Պահպանում
Բաշխված վերադիր ծախսեր	\$90,380	\$27,660	\$19,470	\$16,600	\$26,650
Վարձակալման վճար, լույս և ջեռուցում	\$17,000				
սարքավորումների մաշվածություն և ապահովագրություն	\$25,000				
սպասարկման ծախսերի կենտրոնների ընդհանուր ցուցանիշը					

Այս պահին ընդհանուր վերադիր ծախսերը վերագրված են ծախսերի չորս կենտրոններին: Բայց դրանցից երկուսը (ճաշարանը և պահպանումը) սպասարկման ծախսերի կենտրոններ են, իսկ մեր նպատակն է վերադիր ծախսերը վերագրել արտադրական ծախսերի կենտրոններին: Ուստի, անհրաժեշտ կլինի յուրաքանչյուր սպասարկման ծախսերի կենտրոնների ընդհանուր վերադիր ծախսերը բաշխել արտադրական ծախսերի կենտրոնների միջև:

Այստեղ կարելի է հանդիպել անհատափառարելի դժվարությունների (սակայն ոչ այս օրինակում), որովհետև հնարավոր է, որ որևէ սպասարկման բաժին ծառայություններ մատուցի մեկ այլ սպասարկման բաժնին, ինչպես նաև օգտվի նույն բաժնի ծառայություններից:

Այս պրոբլեմը հայտնի է որպես «փոխադարձ սպասարկման» պրոբլեմ: Թվաբանությունը կարելի է կատարել տարբեր ձևերով, բայց կարիք չկա այն ուսումնասիրել այս դասընթացում: Մեր օրինակում մենք կանտեսենք փոխադարձ սպասարկման պրոբլեմը, որովհետև, չնայած, որ պահպանման բաժինը օգտվում է ճաշարանի ծառայություններից, այն ճաշարանին պատասխան ծառայություններ չի մատուցում:

Աշխատանք 6

Սպասարկման ծախսերի կենտրոնների ընդհանուր գումարը պետք է բաշխել արտադրական ծախսերի կենտրոնների միջև: Կատարե՞ք բաշխումը հետևյալ հերթականությամբ և օգտագործե՞ք նշված հիմքերը:

1. Սկզբում բաշխե՛ք ճաշարանի ծախսերը: Որպես հիմք ընդունե՛ք ծախսերի մնացած երեք կենտրոնների աշխատողների թիվը: Ուշադիր եղե՛ք, քանի որ դուք բաշխելու եք ճաշարանի ծախսերը երեք (այլ ոչ չորս) ծախսերի կենտրոնների միջև: Յուրաքանչյուր ծախսերի կենտրոնի աշխատողների թիվը տրված է Աղյուսակ 1-ում:
2. Հաշվե՛ք ընդհանուր պահպանման ծախսերը (այն հիմա ներառում է ճաշարանի ծախսերի մի մասը) և բաշխե՛ք դրանք երկու արտադրական ծախսերի կենտրոնների միջև՝ հիմք ընդունելով 70/30 հարաբերակցությունը:
3. Հաշվե՛ք արտադրական ծախսերի երկու կենտրոններին բաշխված վերադիր ծախսերի գումարը:

Աշխատանքը կատարելու համար լրացրե՛ք հետևյալ աղյուսակը.

	Ընդամենը	Մեքենայական մշակում	Հավաքում	Ճաշարան	Պահպանում
Բաշխված վերադիր ծախսեր	\$90,380	\$27,660	\$19,470	\$16,600	\$26,650
Վարձակալման վճար, լույս և ջեռուցում	\$17,000	\$9,000	\$3,500	\$2,500	\$2,000
Սարքավորումների մաշվածություն և սպահովագրություն	\$25,000	\$12,500	\$6,250	\$2,500	\$3,750
Ծառայությունների ծախսերի կենտրոնների ընդհանուր գումար				\$21,600	\$32,400
Բաշխել ծառայությունների ծախսերի կենտրոնները.					
Ճաշարան				\$(21,600)	
Պահպանում					()
Ընդամենը արտադրական ծախսերի կենտրոններ					

Բոլոր վերադիր ծախսերը արդեն վերագրված են արտադրական ծախսերի կենտրոններին: Թվաբանությունը կարելի է ստուգել՝ համեմատելով վերադիր ծախսերի ընդհանուր գումարը ($\$90,380 + \$17,000 + \$25,000$) $\$132,380$ արտադրական ծախսերի երկու կենտրոններին վերագրված վերադիր ծախսերի ընդհանուր գումարի հետ:

Արտադրական գործունեությունը և կլանման գործակիցները

Հաջորդ քայլը յուրաքանչյուր արտադրական ծախսերի կենտրոնի վերադիր ծախսերի կլանման գործակցի հաշվարկն է: Գործնականում անհրաժեշտ կլինի հաշվարկել յուրաքանչյուր ծախսերի կենտրոնում կատարվող աշխատանքի ծավալը այն ժամանակահատվածի համար, որի համար կանխատեսվել են ծախսերը: Աշխատանքի ծավալը կարող է արտահայտվել տարբեր միավորներով,

օրինակ՝ ընդհանուր մեքենա/ժամերով կամ ընդհանուր ուղղակի աշխատաժամերով: Դրույքը կստացվի՝ ընդհանուր ծավալը բաժանելով ընդհանուր վերադիր ծախսերի վրա:

Ինչպես արդեն ասվել է, ժամանակի հետ կապված արտադրության չափման միավորները (օրինակ՝ մեքենա/ժամերը կամ ուղղակի աշխատաժամերը) հիմնված են այն փաստի վրա, որ վերադիր ծախսերի մեծ մասը կապված է ժամանակի հետ: Ուստի ավելի նպատակահարմար է օգտագործել մեքենա/ժամերը արտադրության մեջ սարքավորումների ինտենսիվ օգտագործման դեպքում, և ուղղակի աշխատաժամերը՝ աշխատուժի ինտենսիվ օգտագործման դեպքում:

Մեր օրինակում տրված են յուրաքանչյուր արտադրական ծախսի կենտրոնի համար օգտագործվող հիմքերը: Սկսնակների համար առավել հեշտ է հասկանալ ժամադրույքը, այս պատճառով էլ մենք կսկսենք մեքենայական մշակման բաժնից, որտեղ կլանման գործակիցը հիմնված կլինի մեքենա/ժամերի վրա:

Աշխատանք 7

Հաշվեք մեքենա/ժամերի ընդհանուր քանակը և մեքենայական մշակման բաժնի մեքենա/ժամերի գործակիցը (մեքենայական մշակման բաժնի կանխատեսված վերադիր ծախսերը բաժանելով մեքենա/ժամերի ընդհանուր թվաքանակին): Պատասխանը գրեք վանդակում:

Մեքենայական մշակման բաժնի կանխատեսված ընդհանուր մեքենա/ժամերը որոշելու համար օգտվեք Աղյուսակ 2-ից, որտեղ տրված է հետևյալը.

1. Գոյություն ունի երեք տեսակի ապրանք:
2. Յուրաքանչյուր ապրանքատեսակի միավորին ընկնող մեքենա/ժամերի քանակը տրված է:
3. Յուրաքանչյուր ապրանքատեսակի կանխատեսված քանակը տրված է:

1) Ընդամենը մեքենա/ժամեր

2) Մեքենա/ժամերի գործակիցը

Հավաքման բաժնի կլանման գործակիցը ներկայացվում է որպես «հավաքման բաժնի ուղղակի աշխատավարձի տոկոս»: Արտադրողական աշխատանքի ծավալը պարտադիր չէ, որ կախված լինի ժամանակի չափից, այն կարող է ներկայացվել ուղղակի ծախսերի գումարով:

Ենթադրենք, արտադրական ծախսերի կենտրոնի կանխատեսված ընդհանուր ուղղակի աշխատուժի ծախսը կազմում է \$100,000, իսկ այդ ծախսերի կենտրոնի կանխատեսված ընդհանուր վերադիր ծախսերը՝ \$200,000: Այս դեպքում որպես հիմք կընդունենք այն փաստը, որ վերադիր ծախսերը կազմում են ուղղակի աշխատուժի ծախսերի 200%-ը: Եթե այս բազիսը օգտագործենք այն դեպքի համար, երբ ուղղակի աշխատուժի ծախսերը կազմել են \$100, ապա գումարվող վերադիր ծախսերը կկազմեն \$200:

Օրինակ՝ հնուտ վարպետը ստանում է ժամում \$10, իսկ նոր աշխատողը՝ \$5: Միավոր արտադրանքի արտադրությունը հնուտ վարպետից խլում է 1 ժամ, նոր աշխատողից՝ 2 ժամ, երկու դեպքում էլ ուղղակի աշխատուժի ծախսը կկազմի \$10: Վերադիր ծախսերին գումարվող մեծությունը երկու դեպքում էլ նույնը կլինի, եթե որպես կլանման բազիս օգտագործենք ուղղակի աշխատուժի ծախսի տոկոսը:

Մենք կանտեսենք տեսական պրոբլեմները և կօգտագործենք հետևյալ բանաձևը.

Հիմնական բանաձև

Վերադիր ծախսերը որպես
ուղղակի աշխատուժի ծախսերի %

Կանխատեսված վերադիր ծախսեր Հավաքման բաժնի կանխատեսված վերադիր ծախսեր x 100 %

Կանխատեսված գործունեություն Հավաքման բաժնի կանխատեսված ուղղակի
աշխատուժի ծախսեր

Աշխատանք 8

Հաշվեք ուղղակի աշխատուժի ընդհանուր ծախսերը հավաքման բաժնում: Օգտագործեք նույն մոտեցումը, ինչ որ մեքենայական մշակման բաժնի ընդհանուր մեքենա/ժամերը հաշվելիս, բայց հիշե՛ք, որ մեզ պետք են միայն հավաքման բաժնի ընդհանուր ուղղակի աշխատուժի ծախսերը, այլ ոչ հաջորդ տարվա արտադրության ընդհանուր ուղղակի աշխատուժի ծախսերը: Հաշվելուց հետո, արտահայտե՛ք հավաքման բաժնի վերադիր ծախսերը այդ բաժնի ուղղակի աշխատուժի ծախսերի %-ի տեսքով:

- 1) Հավաքման բաժնի ընդհանուր ուղղակի աշխատուժի ծախսերը:
- 2) Հավաքման բաժնի ընդհանուր վերադիր ծախսերը (\$ 48.060), որպես հավաքման բաժնի ընդհանուր ուղղակի աշխատուժի ծախսերի %:

Ստացանք արտադրական ծախսերի յուրաքանչյուր կենտրոնի վերադիր ծախսերի կլանման գործակիցները.

- մեքենայական մշակման բաժին՝ \$ 1.60 մեքենա/ժամում
- հավաքման բաժին՝ ուղղակի աշխատուժի ծախսերի 45%

Միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը հաշվելու համար արդեն կարող ենք օգտագործել հետևյալ տեղեկատվությունը.

- միավոր արտադրանքի ուղղակի նյութի ծախսեր
- միավորի ուղղակի աշխատուժի ծախսեր
- միավոր արտադրանքին բաշխված վերադիր ծախսեր

Աշխատանք 9

Հաշվեք X ապրանքի միավորի ինքնարժեքը: Ուղղակի նյութի և ուղղակի աշխատուժի ծախսերը տրված են Աղյուսակ 2-ում: Վերադիր ծախսերը հաշվելու ժամանակ հիշե՛ք, որ յուրաքանչյուր միավորն անցնում է 2 արտադրական կենտրոնով և կլանում այս կենտրոններից յուրաքանչյուրում:

Գլուխ 3. Գործունեության վրա հիմնված ծախսահաշվարկ Activity Based Costing (ABC)

Վերադիր ծախսերի կլանման մեթոդը յուրաքանչյուր արտադրական ծախսերի կենտրոնի համար օգտագործում է ծավալի մեկ չափ: Այդ չափը կարող է կապված լինել ժամանակի հետ, օրինակ՝ մեքենա/ժամերը կամ ուղղակի աշխատաժամերը, կամ կապված լինել ծախսերի հետ, օրինակ՝ ուղղակի աշխատուժի ծախսը:

Ժամանակի հետ կապված ծավալի չափերը ավելի տրամաբանական են թվում, սակայն վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական պրոցեսը անտեսում է այն փաստը, որ տարբեր ապրանքներ տարբեր պահանջներ են ներկայացնում արտադրության օժանդակ ծառայությունների նկատմամբ: Այն պարզապես կուտակում է բոլոր վերադիր ծախսերը որևէ մի ծախսերի կենտրոնում և այդ ծախսերի կենտրոնի համար օգտագործում է մեկ ժամանակային չափ:

Նույնը կլինի ասել, որ արտադրության մեկ ժամը առաջացնում է որոշակի վերադիր ծախսեր, կամ՝ մեկ ուղղակի աշխատաժամը առաջացնում է ուղղակի աշխատուժի որոշակի ծախսեր: Այս դրույթը ճիշտ է միայն այնպիսի կարճաժամկետ փոփոխում վերադիր ծախսերի համար, ինչպիսին է օրինակ մեքենայի շահագործման ծախսը:

Եթե ավելի ուշադիր նայենք առանձին արտադրական ծախսերի կենտրոնի վերադիր ծախսերին, կարող ենք, որ բացի սարքավորման աշխատաժամերից գոյություն ունեն վերադիր ծախսերի վրա ազդող տարբեր գործոններ: Դրանց մի մասը երկարաժամկետ փոփոխում ծախսեր են, որովհետև ծախսվող ընդհանուր գումարը կփոփոխվի շատ ավելի երկար ժամանակահատվածում, քան սարքավորումների շահագործման ծախսերը: ABC-ի դերն է պարզել այն գործողությունները, որոնք առաջացնում են ընդհանուր վերադիր ծախսերի փոփոխություն: Այսպիսով, յուրաքանչյուր ապրանքի համար կկիրառվի համապատասխան գործակից՝ կախված այդ գործողություններից ստացվող ռեսուրսների նկատմամբ առկա պահանջարկից:

Ծախսերի Շարժանիվներ (Cost Drivers)

Այն գործոնները, որոնք ծախսերի փոփոխություններ են առաջացնում գործողության կամայական ոլորտում, կոչվում են ծախսերի շարժանիվներ: ABC-ի հիմնական մեխանիզմը բավականին պարզ է, սակայն ծախսերի շարժանիվների (ինչպես նաև ռելևանտ ծախսերի) որոշումը ձեռնարկությունից պահանջում է զանազան գործողությունների մանրամասն ուսումնասիրություն: Քիչ հավանական է, որ այս տեղեկատվությունը հնարավոր լինի վերցնել հաշվապահական հաշիվներից, քանի որ ինքնարժեքի ավանդական հաշվարկի եղանակը վերադիր ծախսերը հավաքագրում է ըստ արտադրության կենտրոնների, այլ ոչ ըստ առանձին գործողությունների:

Ծախսի շարժանիվը *«այն գործողությունն է, որը ծախսեր է առաջացնում»*: Ծախսերի շարժանիվները կարելի է բաժանել հետևյալ երկու խմբերի.

- 1) Կարճաժամկետ փոփոխում ծախսերը (օրինակ՝ սարքավորումների շահագործման ծախսերը) կախված են արտադրության ծավալից: Ուստի ծախսերի շարժանիվը հիմնված կլինի ծավալի վրա, ինչպես և ավանդական մեթոդի դեպքում (մեքենա/ժամեր կամ ուղղակի աշխատաժամեր):
- 2) Երկարաժամկետ փոփոխում վերադիր ծախսերը (օրինակ, հումքի պահեստավորման ծախսերը) կախված են սպասարկման բաժնում կատարվող մի շարք գործարքներից, ուստի ծախսերի շարժանիվը հիմնված կլինի գործարքների վրա:

Ծավալի վրա հիմնված ծախսերի շարժանիվներն արդեն ուսումնասիրվել են՝ վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական մեթոդն ուսումնասիրելիս: Գործարքների վրա հիմնված ծախսերի շարժանիվների համար գոյություն չունեն հստակ կանոններ:

Թվարկված հիմքերը կարելի է օգտագործել նշված գործողությունների համար:

Գործողության տարածք (օժանդակ ծառայություն)	Ծախսերի շարժանիվներ (գործողություն)
Հումքի պահեստավորում	Դետալների քանակը
Արտադրական գծի նախապատրաստում	Արտադրական ցիկլերի քանակը
Որակի վերահսկում	Ստուգումների թիվը (կամ տևողությունը)
Փաթեթավորում/ Առաքում	Պատվերների թիվը

Ծախսերի Ավազաններ (Cost Pools)

Ծախսերի հաշվառման խնդիրներից մեկն է ծախսի օբյեկտի ծախսերի հաշվառումը: Մինչև հիմա մենք որպես ծախսի օբյեկտ դիտարկում էինք ծախսերի կենտրոնները և միավոր արտադրանքը: ABC-ի ծախսերի կենտրոնը գործողությունն է: Երբ տարբեր ծախսեր խմբավորում են մեկ վերնագրի տակ, արդյունքը անվանում են *ծախսերի ավազան*:

Վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական մեթոդի ժամանակ ծախսերի ավազանները ստեղծվում են արտադրական ծախսերի կենտրոնների համար: ABC-ում ծախսերի ավազանները ստեղծվում են գործողությունների տարածքների (կամ օժանդակ ծառայությունների) համար:

Առանձին արտադրանքի նկատմամբ գործունեության վրա հիմնված ծախսերի ավազանների կիրառման մեխանիզմը նման է վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական մեթոդին:

Ծախսերի շարժանիվի գործակիցը ստանալու համար գործունեության վրա հիմնված ծախսերի ավազանը կբաժանենք ծախսի շարժանիվի համապատասխան քանակին:

Աշխատանք 1

Հաջորդ ժամանակաշրջանի համար հումքի պահեստավորման (ապրանքները պահեստից արտադրություն տեղափոխման) համար կանխատեսված ծախսերը կազմում են \$200.000: Կանխատեսված է, որ այս ժամանակաշրջանում կտեղափոխվի 100,000 դետալ: Ընկերությունը կիրառում է ABC-ն և համարում է, որ հումքի պահեստավորման ծախսերը կախված են դետալների քանակից: Հաշվեք ք հետևյալ ապրանքների ինքնարժեքում ընդգրկման ենթակա հումքի պահեստավորման վերադիր ծախսերի գումարը:

ա / A ապրանքը, որն օգտագործում է 4 դետալ

բ / B ապրանքը, որն օգտագործում է 12 դետալ

Այս տիպի տեղեկատվությունը մատչելի չէ վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական մեթոդի ժամանակ: \$200,000 ընդհանուր ծախսերը կմիաձուլվեն ծախսերի կենտրոնի մյուս վերադիր ծախսերին և ապրանքի արժեքի մեջ կմտցվեն ըստ որոշակի հիմքի (յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի համար պահանջվող ուղղակի աշխատաժամեր):

Կառավարում

ABC-ն բացահայտում է ծախսեր առաջացնող գործողությունները: Կառավարիչները օգտագործում են այս տեղեկատվությունն ապրանքի և արտադրական պրոցեսի վերաբերյալ ապագա ռազմավարությունը գնահատելու համար:

ABC-ի մեխանիզմը ավելի լավ հասկանալու համար դիտարկենք հետևյալ օրինակը.

Օրինակ 1

Ընկերությունն ունի մեկ արտադրական բաժին, որտեղ արտադրվում է երկու ապրանք: Հաշվետու ժամանակաշրջանի կանխատեսված ընդհանուր վերադիր ծախսերը կազմում են \$15,500: Ընկերությունը որպես ծավալի վրա հիմնված վերադիր ծախսերի կլանման հիմք օգտագործում է ուղղակի աշխատաժամերը: Կանխատեսված արտադրության ծավալները և միավորին ընկնող ուղղակի աշխատաժամերը հետևյալն են.

	Քանակ (Միավոր)	Միավորին ընկնող ուղղակի աշխատաժամեր
X ապրանք	100	1
Y ապրանք	1,000	3

Ավանդական մոտեցում

Միավորին ընկնող վերադիր ծախսերի հաշվարկը, օգտագործելով ուղղակի աշխատաժամերի հիմքը, կլինի.

Ընդհանուր ուղղակի աշխատաժամեր $(100 \times 1) + (1,000 \times 3) = 3,100$

Վերադիր ծախսերի կլանման գործակից $(\$15,500 : 3,100) = \5.00 միավոր աշխատաժամի հաշվով:

Միավորին ընկնող վերադիր ծախսեր.

X ապրանք	(1 x \$5)	\$5.00
Y ապրանք	(3 x \$5)	\$15.00

Գործունեության վրա հիմնված ծախսահաշվարկ

ABC-ն կիրառելու նպատակով ընկերությունը առանձնացրել է հետևյալ գործողությունները և ծախսերի ավագանները \$15,500 ընդհանուր վերադիր ծախսերի համար:

	\$
Կարճաժամկետ փոփոխում ծախսեր	3,100
Նախապատրաստման ծախսեր	4,900
Նյութերի պահեստավորում	4,200
Որակի վերահսկում	<u>3,300</u>
	15,500

Գործողությունների ծախսերի շարժանիվներն են.

<i>Ծախս</i>	<i>Ծախսի շարժանիվ</i>
Կարճաժամկետ փոփոխում ծախսեր	Ուղղակի աշխատաժամեր
Նախապատրաստման ծախսեր	Արտադրական ցիկլերի քանակ
Նյութերի պահեստավորման ծախսեր	Դետալների քանակ
Որակի վերահսկման ծախսեր	Ստուգումների թիվ

Յուրաքանչյուր ապրանքին վերաբերող տվյալներ.

		Արտադրական ցիկլերի քանակ	Միավորի դետալների քանակ	Ստուգումների թիվ
	միավոր			
X ապրանք	100	2	4	4
Y ապրանք	1,000	5	8	7
		—	—	—
		7	12	11

Հիմնվելով այս տեղեկատվության վրա՝ կարելի է հաշվել ծախսերի շարժանիվների գործակիցները.

	Ծախսերի ավագան	Ծախսերի շարժանիվ	Ծախսերի շարժանիվի գործակից
Կարճաժամկետ փոփոխում ծախսեր	\$3,100	3,100 ժամ	\$1 ժամում
Նախապատրաստման ծախսեր	\$4,900	7 ցիկլ	\$700 ցիկլի համար
Նյութերի պահպանման ծախսեր	\$4,200	8,400 դետալ	\$0.50 դետալի համար
Որակի վերահսկման ծախսեր	\$3,300	11 ստուգում	\$300 ստուգման համար

Նկատենք, որ դետալների թիվը կազմում է $(100 \times 4) + (1,000 \times 8) = 8,400$

Աշխատանք 2

Օգտագործելով վերևում բերված տեղեկատվությունը՝ դուք պետք է կարողանաք հաշվել յուրաքանչյուր ապրանքատեսակի միավորին ընկնող վերադիր ծախսերը: Որոշ ծախսերի հաշվարկի ժամանակ պետք է մի փոքր մտածել: Օրինակ, X ապրանքի միավորին ընկնող նախապատրաստման ծախսերը գտնելու համար անհրաժեշտ է հաշվել երկու ցիկլի ընդհանուր նախապատրաստման ծախսերը և բաժանել այդ գումարը 100-ի վրա:

	X ապրանք (միավոր)	Y ապրանք (միավոր)
Կարճաժամկետ փոփոխում ծախսեր		
Նախապատրաստման ծախսեր		
Նյութերի պահպանման ծախսեր		
Որակի վերահսկման ծախսեր		
Ընդամենը		

Երկու տարբեր մեթոդներով ստացված միավորին ընկնող վերադիր ծախսերը հետևյալն են.

	X ապրանք	Y ապրանք
Ծավալի վրա հիմնված կլանման մեթոդ	\$5.00	\$15.00
ABC մեթոդ	\$29.00	\$12.60

Թվաբանությունը կարելի է ստուգել.

$$(100 \times \$5.00) + (1,000 \times \$15.00) = \$15,500$$

$$(100 \times \$29.00) + (1,000 \times \$12.60) = \$15,500$$

Համեմատությունը ցույց է տալիս, որ ABC մեթոդով X ապրանքի միավորին ընկնող վերադիր ծախսերն ավելի շատ են, քան Y ապրանքինը:

Սակայն կառավարիչների համար առավել հետաքրքրություն կներկայացնի միավորին ընկնող վերադիր ծախսերի մանրամասն վերլուծությունը: Կարելի է նկատել, որ X ապրանքի միավորին ընկնող նախապատրաստման ծախսերը շատ ավելի բարձր են, քան Y ապրանքինը: Սա, պարզապես, X ապրանքի 50 միավորը ավելի կարճատև ցիկլում արտադրելու արդյունք է, այն դեպքում, երբ Y ապրանքի 200 միավորի արտադրության ցիկլը ավելի երկարատև է:

Այս կարգի տեղեկատվություն հնարավոր չէ ստանալ՝ ծավալի վրա հիմնված կլանման մեթոդի օգտագործման դեպքում: Կառավարիչները տեղյակ կլինեն կարճատև ցիկլերի լրացուցիչ ծախսերից, բայց վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական մեթոդի դեպքում դրանց ազդեցությունը միավորի արժեքի վրա չի որոշվի:

ABC-ն մենք դիտարկեցինք գործարանի վերադիր ծախսերի տեսանկյունից: Վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական մեթոդն օգտագործող ապրանքի արժեքի որոշման համակարգերը սովորաբար չեն ընդգրկում արտադրության փուլից դուրս գտնվող վերադիր ծախսերը, քանի որ ըստ ֆինանսական հաշվապահության օրենքների՝ դրանք ապրանքի ինքնարժեքի մեջ չեն մտնում:

Եթե կառավարիչները տեղեկատվություն պահանջեն ապրանքի շահութաբերության մասին, արտադրությունից դուրս վերադիր ծախսերը (վարչական, վաճառքի և բաշխման) նույնպես պետք է վերագրվեն տարբեր տեսակի ապրանքներին: Ավանդական համակարգերում կիրառվող մոտեցմանը համաձայն՝ այս վերադիր ծախսերը կվերագրվեն ապրանքներին որևէ ցուցանիշի՝ օրինակ, յուրաքանչյուր ապրանքի իրացումից եկամտի գործակցի, հիման վրա:

ABC-ն չի սահմանափակվում գործարանի վերադիր ծախսերով, և այն ընկերությունները, որոնք կիրառում են ABC-ն, պետք է զննեն իրենց օժանդակ ծառայությունները, որտեղ վերադիր ծախսերը սովորաբար խմբավորված են ֆունկցիոնալ վերնագրերի տակ՝ ադմինիստրացիա, վաճառք և բաշխում: Այդ նպատակով պետք է որոշել տվյալ ֆունկցիաների ծախսերի շարժանիվները, որպեսզի դրանց գործակիցը կիրառելով՝ պարզենք յուրաքանչյուր ապրանքի արժեքը:

Ինչպես և արտադրական վերադիր ծախսերի համար, այս ծախսերի շարժանիվներից շատերը հիմնված կլինեն գործարքի վրա: Օրինակ, բաշխման ծախսերը կախված կլինեն պատվերների թվից: Վարչական ծախսերի շարժանիվը որոշելը կարող է դժվար լինել, չնայած որ հաճախորդներին ինվոյսների ուղարկումը ակնհայտաբար մի գործողություն է, որն առաջացնում է ինվոյսավորման ծախսեր:

Հնարավոր է, որ շատ ընկերություններ օժանդակ ծառայությունների ծախսերը հաշվառեն վարչական ծախսերի տակ: Ապրանքի նախագծման կամ արտադրության պլանավորման ծախսերը (նախարտադրական ծախսերը), օրինակ, հաճախ համարվում են կենտրոնական օժանդակ ծառայություններ, որոնք չեն վերագրվում առանձին ապրանքին: Այս տիպի ծախսերը կարող են կազմել ընդհանուր ծախսերի զգալի մասը և կավելանան երկարաժամկետ ժամանակահատվածում ապրանքի կենսացիկլի կրճատման և ապրանքատեսակների ավելացման հետևանքով:

Օրինակ 2

«Prime Pottery» ընկերությունը արտադրում է երկու տեսակի ծաղկաման՝ կապույտ և կանաչ: Սովորաբար այն իր ծաղկամանների ինքնարժեքը որոշում էր՝ կիրառելով ավանդական կլանման մեթոդը: Այժմ այն որոշել է կիրառել ABC մեթոդը և կանխատեսել է հետևյալ ցուցանիշները.

Ծաղկանանի տեսակ	Քանակ	Ուղղակի ծախսեր	Մեքենա/ժամ	Հումքի պահեստավորում (տեղափոխումների քանակը)	Նախապատրաստումների թիվը
Կապույտ	100,000	\$350,000	25,000	350,000	100
Կանաչ	25,000	\$75,000	6,250	50,000	25

Ընդհանուր վերադիր ծախսերը հետևյալն են.	\$
Սարքավորումների սպասարկում	125,000
Հումքի պահեստավորում	150,000
Արտադրական գծի նախապատրաստման ծախսեր	225,000
	<hr/>
	500,000
	<hr/>

Աշխատանք 3

Ներկայիս կլանման մեթոդի հիմք են համարվում մեքենա/ժամերը:

- Հաշվել «Prime Pottery» ընկերության միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը՝ կիրառելով վերադիր ծախսերի կլանման մեթոդը:
- Հաշվել միավոր արտադրանքի ինքնարժեքը՝ կիրառելով ABC մեթոդը:

Ամփոփում

- Համաձայն վերադիր ծախսերի կլանման ավանդական մեթոդի՝ արտադրական վերադիր ծախսերը վերագրվում են արտադրական ծախսերի կենտրոններին, իսկ յուրաքանչյուր ծախսերի կենտրոնի համար կլանման գործակիցը հաշվելու նպատակով օգտագործվում է ծավալի վրա հիմնված չափի միավորը:
- Ծախսերի կենտրոններին վերադիր ծախսերի վերագրումը կատարվում է տարբեր ծախսերի բաշխման, բաժանման և վերաբաժանման մի շարք փուլերով:
- Բաշխման ժամանակ հաճախ օգտագործվում են պայմանական հիմքեր (տարածքի մակերեսը)՝ որոշակի ծախսերի կենտրոնի ստացած օգուտները չափելու համար:
- Վերադիր ծախսերի կլանումը հիմնված է կանխատեսված (բյուջետավորված) թվերի վրա:
- Ծառայությունների ոլորտի կազմակերպությունները օգտագործում են գործարաններում ընդունված մեթոդներին նման մոտեցում, չնայած որ սպրանքանյութական պաշարների վերջնական մնացորդը որոշիչ չէ հաշվապահական համակարգերի կառուցվածքում:
- Գործունեության վրա հիմնված ծախսահաշվարկի մեթոդը վերադիր ծախսերը վերագրում է ոչ թե արտադրական ծախսերի կենտրոններին, այլ գործողությունների տարածքներին:
- Ծախսերի շարժանիվը գործողություն է, որը պատճառ է հանդիսանում որոշակի ժամանակահատվածում ընդհանուր ծախսերի փոփոխության համար:
- Կարճաժամկետ փոփոխումն վերադիր ծախսերի համար շարժանիվ կարող է հանդիսանալ ծավալը կամ ծառայությունը:
- Երկարաժամկետ փոփոխումն վերադիր ծախսերի համար շարժանիվ հաճախ հանդիսանում է գործողությունը:
- Ըստ ABC մեթոդի՝ գործողության տարածքի ընդհանուր ծախսերը ապրանքին են վերագրվում՝ որպես չափման միջոց օգտագործելով ծախսերի շարժանիվը:
- ABC-ով տրամադրված տեղեկատվությունն ավելի օգտակար է կառավարիչների համար, քանի որ այն նրանց ուշադրությունը հրավիրում է պրոբլեմատիկ տարածքներին ինչպես նաև ռազմավարության գնահատման հիմք է հանդիսանում:

Գլուխ 4. Ծախս – ծավալ – շահույթ վերլուծությունը

Ներածություն

«Ծախս - Ծավալ - Շահույթ» (Cost-Volume-Profit - CVP) թեման չափազանց հետաքրքիր է և համարվում է բավականին օգտակար դեկավարների համար՝ կարճաժամկետ պլանավորման ժամանակ և որոշումներ կայացնելիս: Այստեղ ներգրավված մեթոդները պահանջում են, որպեսզի ծախսերը բաժանվեն ըստ դրանց հաստատուն ու փոփոխուն տարրերի: Սույն տեքստն ու Աշխատանքները կազմվել են այն ենթադրության վրա, որ Գլուխ 1-ի ձևեր ուսումնասիրությունների արդյունքում, դուք լայն պատկերացում եք ձեռք բերել հաստատուն ու փոփոխուն ծախսերի տարբերությունների վերաբերյալ:

Ծախս-ծավալ-շահույթ վերլուծությունը քննարկում է այն ձևը, որով համեմատաբար կարճ ժամանակաշրջանում, ինչպիսին է մեկ տարին, կարտահայտվի ծախսերի պահվածքը: Երկարաժամկետ ժամանակաշրջանի դեպքում բոլոր ծախսերը փոփոխուն են, և այդ պատճառով CVP վերլուծությունը չի համարվում ճշգրիտ միջոց երկարաժամկետ պլանավորմանն ու որոշումները գնահատելու համար:

Չնայած այստեղ նշված բացատրությունների մեծ մասը բերված են այն ձեռնարկության օրինակով, որը վաճառում է ձեռք բերված կամ արտադրված ֆիզիկական ապրանք, CVP վերլուծությունը հավասարապես կիրառելի է ծառայություններ տրամադրող ձեռնարկությունների համար:

4.1 Ծախսերի պահվածքն անտեսելու վտանգները

Դեկավարները պահանջում են այնպիսի տեղեկատվություն, որը հնարավորություն կընձեռնի նրանց որոշել՝ արդյո՞ք արտադրանքի վաճառքի գինը շահույթի բավարար գնանցք (մարժա) է ապահովում արտադրանքի ընդհանուր ծախսերի նկատմամբ: Այս պահանջը բավականին ընդունելի է, սակայն, քանի որ արտադրանքի ընդհանուր արժեքը ներառում է որոշ հաստատուն և որոշ փոփոխուն ծախսեր, ապա տեղեկատվությունը կարող է մոլորեցնել, եթե այն խնամքով չօգտագործվի:

Հաստատուն և փոփոխուն ծախսեր տերմինները վկայակոչում են այն եղանակը, որի դեպքում որոշ ժամանակաշրջանի համար ընդհանուր ծախսերի պահվածքը կախված է գործարար ակտիվության մակարդակի փոփոխություններից: Ինչպես նշվեց ներածության մեջ, CVP վերլուծության դեպքում ծախսը հաստատուն է, եթե հավանական է, որ այն հարաբերականորեն կարճ ժամանակահատվածում, ինչպիսին է մեկ տարին, չի փոփոխվում:

Ավելին, մեկ միավորին բաժին ընկնող ընդհանուր ծախսի հասկացությունն անորոշ է, քանի որ գոյություն չունի ոչ մի ճշգրիտ ձև՝ միավոր արտադրանքի հաստատուն վերադիր ծախսերն որոշելու համար: Անկախ այն բանից, թե գործնականում ինչպիսի մեթոդներ են օգտագործվում, գոյություն կունենան վերադիր ծախսերի որոշակի ազատ սահմանվող հատկացումներ առանձին արտադրատեսակների համար:

Այս տեքստում մենք չենք ուսումնասիրի յուրաքանչյուր արտադրանքին հաստատուն վերադիր ծախսերի վերագրման տարբեր մեթոդները: Մեզ ավելի շատ հետաքրքրում է ապրանքի արժեքից հաստատուն վերադիր ծախսերի բացառումը, ինչը հնարավորություն կտա կանխատեսել ապագա արդյունքները: Կարող եք պատկերացում կազմել այն մոլորության վերաբերյալ, որը կարող է առաջանալ կանխատեսումներ կատարելու ժամանակ մեկ միավորի ընդհանուր ծախսերի օգտագործումից՝ կատարելով հետևյալ տվյալների վրա հիմնվող Աշխատանքները:

Մանրամասներ Աշխատանքների համար

Արտադրական ընկերությունն արտադրում և իրացնում է երկու տեսակի արտադրանք: Առկա են հետևյալ կանխատեսված տվյալները.

	Արտադրանք 1	Արտադրանք 2
Արտադրվող ու իրացվող միավորների քանակը	40,000	20,000
Մեկ միավորի վաճառքի գինը (\$)	10	4
Մեկ միավորի փոփոխուն ծախսը (\$)	6	3

Հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար նախատեսվել է \$120,000 ընդհանուր հաստատուն վերադիր ծախսեր:

Գլխավոր տնօրենին հետաքրքրում է շահույթի գնանցքը (մարժան), և նա խնդրել է հաշվապահին տրամադրել տեղեկատվություն, որը ցույց է տալիս մեկ միավորի ընդհանուր ծախսը, ինչպես նաև մեկ միավորից ստացվող շահույթը:

Հաշվապահը որոշում է, որ մեկ միավորին բաժին ընկնող հաստատուն վերադիր ծախսերը հաշվարկելու համար առավել ճիշտ է \$120,000 ընդհանուր գումարը միջինացնել 60,000 միավորների վրա (սա թեև շատ գիտական մոտեցում չէ, սակայն բավարար է ընթացիկ Աշխատանքները կատարելու համար): Հետևաբար, մեկ միավորին բաժին ընկնող հաստատագրված վերադիր ծախսը (երկու արտադրանքների համար էլ), կազմում է \$2, և հաշվապահը գլխավոր տնօրենին է ներկայացնում հետևյալ տվյալները.

	Արտադրանք 1	Արտադրանք 2
Միավորի իրացման գինը	<u>\$10.00</u>	<u>\$4.00</u>
Միավորի փոփոխուն ծախսը	\$6.00	\$3.00
Միավորի հաստատուն ծախսը	<u>2.00</u>	<u>2.00</u>
Միավորի ընդհանուր ծախսը	<u>8.00</u>	<u>5.00</u>
Միավորից շահույթը/վնասը	2.00	(1.00)

Իրացման գծով փոխտնօրենը տեղեկացրեց խորհրդին, որ մրցակցության պատճառով հնարավոր չէ մեծացնել արտադրանք 2-ի իրացման գինը:

Աշխատանք 1

Գլխավոր տնօրենը եզրակացնում է, որ արտադրանք 2-ը պետք է հանվի վաճառքից, քանի որ դրա պատճառով ընկերությունը վնաս է կրում՝ մեկ միավորի համար \$1 գումարի չափով: Հիմնվելով այն ենթադրության վրա, որ հաստատուն վերադիր ծախսերը ընդհանուր առմամբ չեն փոփոխվի այդ որոշման արդյունքում, հաշվարկե՞ք կանխատեսվող շահույթը հետևյալ հանգամանքների դեպքում.

1. Արտադրանք 2-ը հանվել է վաճառքից:
2. Ընկերությունը շարունակում է արտադրել և վաճառել արտադրանք 2-ը:

Գործառնական հաշվետվությունները, որոնք դուք պետք է օգտագործեք, ներկայացված են ստորև: Մուտքագրե՞ք թվերը, եթե համոզված եք, որ ձեր հաշվարկները ճիշտ են:

Իրավիճակ 1
Արտադրանք 2-ը հանվել է արտադրությունից

Իրավիճակ 2
Երկու արտադրատեսակներն էլ իրացվել են

Իրացում

Իրացում

Հանած փոփոխումն ծախսերը

Հանած փոփոխումն ծախսերը

Հանած հաստատունն ծախսերը

Հանած հաստատունն ծախսերը

Գործառնական շահույթ

Գործառնական շահույթ

Չմայած սա համեմատաբար պարզ օրինակ էր, այն այնուամենայնիվ լուսաբանում է, թե որքան հեշտ է մոլորության մեջ ընկնել մեկ միավորի ընդհանուր ծախսը ճիշտ չհաշվարկելու դեպքում: Մենք կարող ենք տեսնել այդ մոլորությունը մեկ այլ ձևով` փոփոխելով սցենարը:

Ստորև բերված Աշխատանքը կատարելիս անտեսեք այն տեղեկատվությունը, որը ստացել էք Աշխատանք 1-ի արդյունքում: Ենթադրե՛ք, որ հաշվապահի կողմից հաշվարկած ծախսերի տվյալներն օգտագործվում են դեկլարության կողմից, որպես պլանավորման աշխատանքի բաղկացուցիչ:

Աշխատանք 2

Ընկերությունը նպատակ է հետապնդում հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում \$70,000 շահույթ ստանալ: Տվյալները ցույց են տալիս, որ մեկ միավոր արտադրանք 1-ից ստացվող շահույթը կազմում է \$2.00, մինչդեռ արտադրանք 2-ը բերում է վնասներ: Գլխավոր տնօրենը եզրակացնում է, որ արտադրանք 2-ը պետք է հանվի վաճառքից և հետո հաշվարկում է, որ ընկերությունը պետք է վաճառի 35,000 միավոր արտադրանք 1 (\$70,000/\$2)՝ \$70,000 կանխատեսված շահույթն ստանալու համար: Վաճառքի գծով փոխտնօրենը հաստատում է, որ բավականին հեշտությամբ արտադրանք 1-ի իրացման ծավալը կարելի է հասցնել 35,000 միավորի:

Հաշվե՛ք այն շահույթը, որը կստացվի, եթե արտադրանք 2-ը իրացումից հանվի, իսկ արտադրանք 1-ից վաճառվի 35,000 միավոր: Ստացված գումարը նշե՛ք այստեղ:

Ինչպես կարող եք տեսնել, սա \$70,000 նպատակային շահույթին ընդհանրապես մոտ չէ: Այնուամենայնիվ, գործողությունը մտացածին էր, և ենթադրվում էր, որ գլխավոր տնօրենը գիտակ չէր ծախսերի հաշվապահության հարցերում: Գժվար չէ ստանալ այն թիվը, թե որքան արտադրանք 1 պետք է իրացնել (եթե արտադրանք 2-ը դուրս է բերվել իրացումից)՝ \$70,000 շահույթ վաստակելու համար: Անհրաժեշտ է անտեսել մեկ միավորին բաժին ընկնող հաստատուն վերադիր ծախսը և օգտագործել մեկ միավորի վաճառքի գնի և փոփոխումն ծախսի միջև առկա տարբերությունը:

Եթե կրկին նայեք արտադրանք 1-ի թվերին, ապա կարող եք տեսնել, որ մեկ միավորի վաճառքի գնի և փոփոխումն ծախսի միջև առկա տարբերությունը կազմում է \$4 (10 - 6): Սա կոչվում է «**կ ո ն ր ի բ ո լ ց ի ա**» (**contribution**), այս դեպքում` մեկ միավորի կոնտրիբուցիա:

«Կոնտրիբուցիա» բառն ասում է, որ յուրաքանչյուր մեկ միավոր արտադրանք 1-ի իրացումից \$4.00 «փոխհատուցվում» է` հաստատուն վերադիր ծախսերը վճարելու համար: Որոշակի քանակի արտադրանք 1-ի իրացումից հետո ընդհանուր կոնտրիբուցիան կհավասարվի \$120,000 կազմող հաստատուն վերադիր ծախսերին, և այսպես յուրաքանչյուր միավորը տրամադրում է \$4.00՝ \$70,000 կազմող շահույթի ուղղությամբ:

Հետևաբար, միավորների քանակը, որ պետք է վաճառվի, կլինի այն քանակը, որը առաջացնում է հաստատուն վերադիր ծախսերին և նպատակային շահույթին հավասար ընդհանուր կոնտրիբուցիա:

Աշխատանք 3

Օգտագործելով վերը նշված բացատրությունը, հաշվարկե՛ք արտադրանք 1-ի միավորների այն քանակը, որը պետք է վաճառվի՝ \$70,000 շահույթ ստանալու համար: Ենթադրե՛ք, որ ապրանք 2-ը հանվել է վաճառքից, և որ ժամանակահատվածի հաստատուն վերադիր ծախսերը որոշման արդյունքում չեն փոփոխվի:

Ստացված թվերը կարելի է հաստատել ներկայացնելով գործառնական հաշվետվություն՝ հետևյալ կերպ.

Իրացում (47,500 միավոր՝ միավորը \$10)	475,000
Հանած փոփոխում ծախսեր (47,500 միավոր՝ միավորը \$6)	<u>285,000</u>
Ընդհանուր կոնտրիբուցիա	190,000
Հանած հաստատուն ծախսեր՝ ժամանակահատվածի համար	<u>120,000</u>
Շահույթ	<u>70,000</u>

Աշխատանք 3-ը լուսաբանում է CVP վերլուծության հանդեպ հիմնական մոտեցումը: Այն քննարկում է, թե ինչպես ընդհանուր *ծախսերը* կարծազանքեն *ծավալի* փոփոխություններին, այնպես, որ *շահույթը*՝ ծավալի որևէ կոնկրետ մակարդակում, հնարավոր լինի որոշել: Ինչպես Ծախսերի հաշվապահական հաշվառման շատ ասպեկտներում, այս գործընթացը կարելի է արտահայտել բանաձևով: Միավորների այն քանակությունը հաշվարկելու բանաձևը, որը պետք է վաճառվի պլանավորված շահույթի մակարդակն ստանալու համար, ունի հետևյալ տեսքը.

$$\frac{\text{Հաստատուն վերադիր ծախսեր} + \text{պլանավորված շահույթ}}{\text{մեկ միավորի կոնտրիբուցիա}}$$

Շատ բանաձևերի հետ կապված խնդիրը կայանում է նրանում, որ դրանք ներկայացնում են իրական կյանքի պարզեցված մոդելը, որը լի է գործնական դժվարություններով: Օրինակ.

- Ինչպե՞ս է կարելի վերը նշված բանաձևն օգտագործել, վերլուծելու համար ընկերության տվյալները, եթե ընկերությունը վաճառում է տարբեր տեսակի ապրանքներ: Այս դեպքում գոյություն չունի մեկ միավորի կոնտրիբուցիայի հասկացությունը:
- Ինչպե՞ս մենք կարող ենք բացահայտել՝ ծախսը հաստատու՞ն է, թե՞ փոփոխում, հատկապես, երբ որոշ ծախսեր այս երկուսի խառնուրդն են:

Գործնական պարզ և բարդ եղանակներ կարող են գտնվել այս խնդիրները լուծելու համար: Անկախ ցուցաբերված մոտեցումից, պետք է հիշել, որ նպատակն է՝ դեկավարներին օգնել կայացնելու ավելի ճիշտ որոշումներ՝ ստեղծելով տեղեկատվություն, որն ակնհայտում է ծախսի, ծավալի և շահույթի միջև առկա կապը: Մենք չենք փորձում տալ երկարաժամկետ արդյունքների ճշգրիտ կանխատեսումներ:

4.2 Ծախսերի շարժանիվներ և խառը ծախսեր

Փոփոխում ծախսերն այն ծախսերն են, որոնց ընդհանուր գումարը որոշակի ժամանակահատվածում այդ ծախսերի վրա ներազդող գործունեության մակարդակի փոփոխությունների ուղղակի արդյունք է: Գործողությունները, որոնք առաջացնում են ընդհանուր ծախսերի փոփոխություն, կոչվում են ծախսերի շարժանիվներ: Պարզ մոդելում, ինչպիսին է ապրանքներ գնող և վաճառող ձեռնարկությունը, ամենաակնհայտ փոփոխում ծախսը վաճառված ապրանքների արժեքն է: Այս դեպքում ծախսերի շարժանիվ հանդիսացող գործողությունը վաճառքն է:

Համեմատաբար կարճ ժամանակահատվածում (ինչպիսին մեկ տարին է) վաճառքի մակարդակը չի ազդի այս ձեռնարկության այլ ծախսերի մեծ մասի վրա, և սրանք կդասվեն հաստատուն ծախսերի:

Վաճառքի գործողություն տերմինն, այնուամենայնիվ, մի փոքր անորոշ է, քանի որ կարող է վերաբերել վաճառքի քանակությանը ու վաճառքի արժեքին: Եթե մենք ավելի պարզեցնենք մոդելը և հարակցենք մի ձեռնարկությանը, որը գործ ունի մեկ տեսակի ապրանքի հետ, ապա մենք կարող ենք ավելի պարզ սահմանել «վաճառքի գործողությունը» և որպես ծախսի շարժանիվ բնորոշենք վաճառքի քանակությունը (ինչպես կատարել էք Աշխատանք 3-ում): Այն ժամանակ, երբ մենք գործ ունենանք բազմաթիվ ապրանքներ վաճառող ընկերությունների հետ, մենք պետք է գտնենք մի ուղի՝ վաճառքի արժեքը որպես ծախսի շարժանիվ օգտագործելու համար, սակայն մենք այժմ դա կթողնենք և ուշադրություն կդարձնենք ծախսերի շարժանիվներին՝ ավելի ընդհանրացված ձևով:

Ծախսի շարժանիվը ցանկացած այն գործողությունն է, որն առաջացնում է ծախսեր: Այդ գործողության մակարդակի փոփոխությունն առաջացնում է ընդհանուր ծախսերի փոփոխություն: Որոշ գործողություններ (ինչպիսին է սարքավորման շահագործումը) առաջացնում են ընդհանուր ծախսերի կարճաժամկետ փոփոխություն, իսկ այլ գործողություններ (ինչպիսիք են որակի վերահսկման գնումները)՝ երկարաժամկետ փոփոխություններ:

Ծախսի շարժանիվ տերմինը համեմատաբար նոր է ծախսերի հաշվապահության մեջ, սակայն մտել է մեր բառապաշարի մեջ, մինչդեռ *գործունեության վրա հիմնված ծախսահաշվարկ* (activity based costing-ABC) կոչվող մեթոդն ավելի կարևոր է, քան ավանդական ծախսահաշվարկը՝ արտադրանքի վրա կատարված ծախսերը որոշելու համար:

Չնայած, որ ABC-ն համարվում է վերջին 50 տարիների ընթացքում ծախսերի հաշվապահության բնագավառում կատարված մի քանի նորամուծություններից մեկը, այն (այս կուրսի հրապարակման պահին) չէր ընդունվել ՄԹ-ի շատ ընկերությունների կողմից: Ակնհայտորեն այս թեմայի նկատմամբ գոյություն ունի աշխույժ հետաքրքրություն, քանի որ իրականացվել են մի քանի հարցումներ, որոնք ցույց են տվել, որ հարցմանը ենթարկված ընկերությունների 20 տոկոսն ընդունել է ABC-ն, և մոտ 80 տոկոսը քննարկում են այն:

ABC-ն ընդունելու գործնական խնդիրներից մեկն այն է, որ պահանջում է վերադիր ծախսերի լայնածավալ ուսումնասիրություն ու վերլուծություն՝ ծախսեր առաջացնող գործողությունները առանձնացնելու նպատակով:

Պատճառը, թե ինչու են արդյունաբերողները այդպես խստորեն հետաքրքրված ABC-ով, կարելի է կապել այն քանի հետ, որ արտադրական մեթոդները փոփոխվել են վերջին 50 տարիների ընթացքում: Եթե հետ նայենք 1930-ական թվականներին, ապա կտեսնենք, որ արտադրական մեթոդները աշխատատար էին: Այդ հանգամանքներում արտադրական վերադիր ծախսերն ընդհանուր ծախսերի բավականին փոքր մասն էին, և մեկ միավորին բաժին ընկնող վերադիր ծախսը հաշվարկելու համար անհրաժեշտություն չկար կիրառելու գիտական հնարքներ:

Մշակված մեթոդները հիմնված էին որոշակի ժամանակահատվածի համար ընդհանուր արտադրական վերադիր ծախսերը հաշվառելու վրա, և, օգտագործելով գործարար ակտիվության չափման որևէ համընդհանուր միավոր (ինչպիսիք են ընդհանուր ուղղակի աշխատանքային ժամերը), այս ընդհանուր գումարը բաշխվում էր բոլոր արտադրատեսակների վրա, որոնք արտադրվել էին այդ ժամանակահատվածում: Այս մոտեցումը (որը դեռևս օգտագործվում է շատ ընկերությունների կողմից) չի փորձում որոշել, թե ինչպես է մի տեսակի արտադրանքը սպառում տարբեր գործողությունների կողմից ստեղծվող օգուտները:

Այսօր արտադրական մեթոդներն այնպիսին են, որ վերադիր ծախսերը կազմում են արտադրանքի արժեքի ամենամեծ մասը: Շատ (հաճախ ժամանակի հետ կապված) միջինացված թվերի օգտագործումն ամեն մի արտադրանքին վերադիր ծախսերը վերագրելու համար սխալ է՝ հատկապես, երբ արտադրական ռեսուրսների նկատմամբ պահանջարկը (ինչպես ներկայացված է վերադիր ծախսերով) տարբեր արտադրատեսակների համար տարբեր է:

Օրինակ, հոսքի պահպանման բաժանմունքի շահագործման ծախսերի մի մասը պայմանավորված է այն նրանով, թե քանի անգամ է կատարվել նյութերի բացթողում դեպի արտադրություն: Եթե որևէ կոնկրետ արտադրանքի արտադրման գործընթացը ներառում է տարբեր նյութերի հաճախակի բացթողում, ապա

այդ արտադրանքին պետք է վերագրվի բաժանմունքի շահագործման ծախսերի ավելի մեծ բաժին, քան մեկ այլ արտադրանքին, որը պահանջում է (օրինակ) նյութերի մեկ բացթողում՝ գործընթացի սկզբում:

Գլուխ 4-ում կսովորեք, թե ինչպես է գործում ABC-ն, և թե ինչպես կարելի է օգտագործել ծախսի վերաբերյալ տեղեկատվությունը: Կտեսնեք, որ վերադիր ծախսերի մի մասը, որն ավանդական ծախսերի համակարգերի կողմից հաշվառվում է որպես հաստատուն, ABC-ի կողմից կհաշվառվի որպես փոփոխուն: ABC համակարգի կողմից ստեղծված փոփոխուն ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարելի է օգտագործել CVP վերլուծության մեջ, սակայն դրա անհրաժեշտությունը չկա՝ հիմնական սկզբունքների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար:

Ամեն դեպքում ABC-ն չի ընդունվել շատ ընկերությունների կողմից, և այդ պատճառով տեղեկատվությունը առկա չի լինի շատ ընկերությունների համար: Սենք, հետևաբար, կշարունակենք CVP վերլուծության մեր ուսումնասիրությունը՝ այն ենթադրությամբ, որ վերադիր ծախսերի մանրամասն վերլուծությունը հնարավոր չէ: Սա նշանակում է, որ CVP վերլուծության նպատակների համար հաստատուն և փոփոխուն ծախսերի միջև վերադիր ծախսերը վերլուծելու նպատակով, մենք պետք է օգտագործենք ավելի պարզ մեթոդներ: Սա անելու համար, անհրաժեշտ է բացահայտել ծախսերի շարժանիվը:

Աշխատանք 4

Կարո՞ղ եք արդյոք որոշել ծախսերի շարժանիվները՝ ծախսերի հետևյալ տեսակների համար: Հիշե՛ք, որ ծախսերի շարժանիվը մի այնպիսի գործողություն է, որի պատճառով ընդհանուր ծախսը փոփոխվում է՝ գործողության մակարդակից կախված:

1. Արտադրական մեքենայի շահագործման էլեկտարական հոսանքի ծախսը
2. Վաճառքի կոմիսիոն վճարները՝ կատարված վաճառքի բաժանմունքի անձնակազմին
3. Շարժակազմի շահագործման ծախսը
4. Հաճախորդներին հաշիվ-ֆակտուրաների առաքման ծախսը
5. Հիվանդանոցի ռենտգենային բաժանմունքի շահագործման ծախսը

Աշխատանք 4-ը ներառում է օրինակներ, որտեղ ժամանակաշրջանի համար ընդհանուր ծախսը պարունակում է թե՛ հաստատուն և թե՛ փոփոխուն ծախսեր: Շարժակազմի ծախսը դրա լավ օրինակ է, քանի որ շահագործման ծախսերը կփոփոխվեն վազքից կախված, մինչդեռ հարկային ու ապահովագրական ծախսերը հաստատուն են: CVP վերլուծության մեջ, ծախսերը պետք է դասվեն ըստ հաստատուն և փոփոխուն ծախսերի: Առանց այս տարանջատման այս մեթոդի կիրառումն անհնար է:

Եթե ծախսերի հաշվապահական հաշվառման համակարգը հիմնված չլինի գործունեության վրա հիմնված ծախսահաշվարկի վրա, ապա տվյալ ժամանակահատվածի համար կլինի ծախսի մեկ ընդհանուր արժեք, և որևէ մեթոդ պետք է հայտնաբերվի՝ այն հաստատուն և փոփոխուն տարրերի տրոհելու համար:

Այս նպատակի համար օգտագործվում են մաթեմատիկական տարբեր մեթոդներ, որոնցից մեկը հայտնի է *ռեգրեսիոն վերլուծություն* անվանման տակ: Վերջին ժամանակներս ավելի գործնական է դարձել ռեգրեսիոն վերլուծության տիպի մեթոդների օգտագործումը, քանի որ գոյություն ունեն համակարգչային այնպիսի ծրագրեր, որոնք բացառում են բարդ մաթեմատիկական հաշվարկներ կատարելու անհրաժեշտությունը: Համակարգչային ծրագրերի օգտագործմամբ ռեգրեսիոն վերլուծությունների թեման քննարկվում է ավելի ուշ: Իսկ այժմ մենք կօգտագործենք մի պարզ մեթոդ, որը շատ դեպքերում տալիս է ճիշտ արդյունքներ: Այն սովորաբար կոչվում է *բարձր/ցածր* մեթոդ:

Բարձր/ցածր մեթոդի հիմնական գաղափարն է դիտարկել գործարար ակտիվության երկու մակարդակների (բարձր և ցածր մակարդակների) համար այդ երկու ժամանակաշրջաններում գրանցված ընդհանուր ծախսերի փոփոխությունը: Այս երկու մակարդակների միջև ընդհանուր ծախսերում առկա փոփոխությունները դիտարկելով՝ մենք կարող ենք գնահատել ընդհանուր ծախսի փոփոխուն տարրը: Եթե մենք կարող ենք գնահատել փոփոխուն տարրն, ապա հաստատուն տարրը կարելի է դուրս բերել՝ որպես

հավասարակշռող թիվ: Կտեսնեք, թե ինչպես է այն գործում՝ կատարելով մի քանի Աշխատանք, որոնք հիմնված են ստորև բերված տվյալների վրա:

Մանրամասներ Աշխատանքների համար

Ընկերությունը մեքենաների բաժանմունքի բոլոր վերադիր ծախսերը վերագրել է մեկ հաշվի վրա: Այժմ ընկերությանն անհրաժեշտ է սահմանել մեկ միավորին բաժին ընկնող փոփոխություն վերադիր ծախսը, և այն որոշել է, որ ամենից ճշգրիտ ծախսերի շարժանիվը մեքենա/ժամերն են: Ամեն մի մեքենա/ժամին բաժին ընկնող փոփոխություն ծախսը բացահայտելու նպատակով, վերջին վեց տարիների հաշվապահական հաշվառման գրանցումներից դուրս են գրվել հետևյալ թվային շարքերը:

Տարի	Մեքենա/ժամ	Ընդամենը վերադիր ծախսեր
1998	110,000	\$330,000
1997	100,000	\$305,000
1996	90,000	\$280,000
1995	87,000	\$272,000
1994	105,000	\$317,000
1993	80,000	\$255,000

Համակարգչային ծրագրերը, որոնք տվյալների մշակում են կատարում ռեգրեսիոն վերլուծության համար, կպահանջեն, որպեսզի մուտքագրվի թվային ամբողջ շարքը: Բարձր/ցածր մեթոդն օգտագործելու ժամանակ մենք անտեսում ենք ամենը՝ բացառությամբ գործարար ակտիվության ամենաբարձր մակարդակից (110,000 մեքենա/ժամ) և ամենացածր մակարդակից (80,000 մեքենա/ժամ):

Աշխատանք 5

Լրացրեք ստորև բերված աղյուսակը: Ձեզանից պարզապես պահանջվում է վերևում բերված աղյուսակից մուտքագրել տվյալները և մեքենա/ժամերի ու ընդհանուր ծախսերի համար հաշվարկել թվերը՝ «աճ» վերնագրված սյունակում:

	Գործարար ակտիվության մակարդակը		Աճ
	Ցածր մակարդակ	Բարձր մակարդակ	
Գործողություն (մեքենա/ ժամ)			
Ընդհանուր ծախսեր			

Աշխատանք 6

«Աճ» վերնագրված սյունակի դիտարկումն է, որ պետք է ինչ-որ բան մեզ հուշի: Ուշադրություն դարձրե՛ք, որ 30,000 մեքենա/ժամերի աճը պատճառ է հանդիսացել ընդհանուր ծախսերի աճի՝ \$75,000 չափով: Գրառե՛ք այն տեղեկատվությունը, որը կարելի է ենթադրել այս դիտարկումից:

Որոշելով մեկ ժամին բաժին ընկնող փոփոխություն ծախսը, կարելի է որոշել հաստատուն ծախսը՝ ընդհանուր ծախսերից հանելով փոփոխություն ծախսը: Որպես մաթեմատիկական ստուգում, մենք կարող ենք գտնել այս մնացորդը գործարար ակտիվության ամեն մի մակարդակի համար:

Աշխատանք 7

Լրացրեք ստորև բերված աղյուսակը: Սա ձեզանից պահանջում է հանել փոփոխություն ծախսերն ընդհանուր ծախսերից (գործարար ակտիվության ամեն մի մակարդակում)՝ որպես մնացորդային արժեք հաստատուն ծախսը ստանալու նպատակով:

	Գործարար ակտիվության մակարդակը	
	Ցածր մակարդակ	Բարձր մակարդակ
Գործողություն (մեքենա/ժամ)	80,000	110,000
Ընդհանուր ծախսեր Հանած փոփոխումն ծախսերը (\$2.50 մեկ մեքենա/ժամի դիմաց)	\$255,000	\$330,000
Հաստատուն ծախսեր	=====	=====

Այն փաստը, որ հաստատուն ծախսերը նույնն են գործարար ակտիվության երկու մակարդակներում էլ, իրական գումարի վերջնական ապացույցը չէ. այն պարզապես ապացուցում է, որ հաշվարկը ճիշտ է կատարվել: Բարձր/ցածր մեթոդը ընդարձակ ենթադրություններ է կատարում գործարար ակտիվության բավականին մեծ հատվածի համար, սակայն այն սովորաբար ճշգրիտ է CVP վերլուծության նպատակների համար, քանի դեռ գոյություն չունեն տվյալների վրա ներգործող որևէ կողմնակի գործոններ: Դուք տարբեր իրավիճակներում կօգտագործեք այս մեթոդը՝ CVP վերլուծության ձեռնարկության ողջ ընթացքում:

4.3 Մեկ այլ հայացք «կոնտրիբուցիայի» վրա

Պատճառը, թե մենք ինչու ենք տրամադրել այսքան շատ ժամանակ մեկ միավորին բաժին ընկնող փոփոխումն ծախսերը բացահայտելու համար, այն է, որ CVP վերլուծությունը կիրառում է կոնտրիբուցիայի հասկացությունը (վաճառքի գնի և փոփոխումն ծախսի միջև եղած տարբերությունը): Ավելի վաղ դուք օգտագործել եք մեկ միավորին բաժին ընկնող կոնտրիբուցիայի գաղափարը՝ պարզելու համար, թե որքան միավոր արտադրանք է անհրաժեշտ վաճառել՝ որևէ կոնկրետ շահույթ ստանալու համար: Այդ դեպքում գործ ունեինք մի այնպիսի ձեռնարկության հետ, որը վաճառում էր մեկ տեսակի ապրանք: Սա այդքան էլ իրական չէ: Շատ ձեռնարկություններ գործ ունեն տարբեր տեսակի բազմաթիվ ապրանքատեսակների հետ:

Որպեսզի CVP վերլուծությունը օգտագործվի բազմաթիվ ապրանքատեսակների հետ գործ ունեցող ընկերության կողմից, անհրաժեշտ է ինչ-որ մեթոդ՝ այդ ընկերության կողմից վաճառված ապրանքների համախառնորդի կոնտրիբուցիան որոշելու նպատակով: Այս խնդրի լուծման համար գոյություն ունեն տարբեր մոտեցումներ, սակայն ամենաօգտակարներից մեկը հայտնի է *կոնտրիբուցիայի և վաճառքի հարաբերություն* (ԿՎՀ) անվանմամբ: Կոնտրիբուցիայի և վաճառքի հարաբերությունը սովորաբար արտահայտվում է տոկոսով: Ուսումնասիրենք որևէ ժամանակահատվածին վերաբերող հետևյալ տվյալները:

Վաճառք	\$100,000
Վաճառքի փոփոխումն ծախսեր	<u>60,000</u>
Կոնտրիբուցիա	40,000
Հաստատուն ծախսեր	<u>30,000</u>
Շահույթ	<u>10,000</u>

Այս դեպքում, կոնտրիբուցիա և վաճառք հարաբերությունը կազմում է 40% ($40,000/100,000 \times 100/1$): Այլ կերպ ասած՝ կոնտրիբուցիան կազմում է վաճառքի 40%: Եթե հիշենք ֆինանսական հաշվապահության դասընթացը, ապա կտեսնենք, որ որոշ նմանություն գոյություն ունի ԿՎՀ-ի և համախառն շահույթի գնանցքի (մարժա) միջև:

Ֆինանսական հաշվապահության մեջ համախառն շահույթն իրենից ներկայացնում է վաճառքի և վաճառքի ինքնարժեքի միջև տարբերությունը: Համախառն շահույթի մարժան համախառն շահույթի արտահայտությունն է՝ որպես վաճառքի որոշակի տոկոս: Եթե *մանրածախ առևտրում* միակ փոփոխում

ծախսը վաճառքի ինքնարժեքն է, ապա համախառն շահութաբերությունն ու ԿՎՀ-ն կլինեն նույնը, սակայն սա առանձին դեպք է, և կարևոր է մտածել, թե ինչպես են այս երկուսը տարբերվում իրարից:

Շատ ձեռնարկություններում զգալի տարբերություններ կլինեն համախառն շահութաբերության և ԿՎՀ-ի միջև: Առաջին հերթին, հավանաբար, վաճառքի ինքնարժեքից բացի գոյություն ունեն ծախսեր, որոնք փոփոխվում են վաճառքի գործունեության հետ: Ակնառու օրինակներից են, նույնիսկ պարզ մանրածախ առևտրում, վաճառքի կոմիսիոն վճարները:

Ֆինանսական հաշվապահությունում վաճառքի կոմիսիոն վճարների վրա ծախսված ողջ գումարը չի հաշվառվում որպես վաճառքի ինքնարժեքի մի մաս, այլ դասվում է վաճառքի ու բաշխման ծախսերին: Հետևաբար, վաճառքի կոմիսիոնները հաշվի չեն առնվում՝ ֆինանսական հաշվապահությունում համախառն շահույթը հաշվարկելիս, սակայն դրանք հաշվի են առնվում CVP վերլուծության համար կոնտրիբուցիան հաշվարկելիս:

Երկրորդ հերթին, արդյունաբերական ձեռնարկությունում ֆինանսական հաշվապահության համար գնահատված վաճառքի ինքնարժեքը կներառի հաստատուն ծախսերը: Այս պահը բացատրվել է ավելի վաղ, երբ քննարկվում էր *ներկյանման ծախսը*:

Այժմ մենք պետք է քննարկենք, թե ինչպես է կարելի կոնտրիբուցիա և վաճառք հարաբերությունն օգտագործել CVP վերլուծության մեջ: Շատ ընկերություններում կան բազմաթիվ վաճառվող ապրանքներ և ԿՎՀ-ն ամեն մի ապրանքի համար տարբեր է: Օրինակ, որոշ ապրանքների կոնտրիբուցիան կարող է կազմել 50%, մյուսներինը՝ 30%, մնացածինը՝ 20%: Կարող է գոյություն ունենալ ԿՎՀ-ների մեծ շարք՝ կախված վաճառվող ապրանքների բազմազանությունից:

Այնուամենայնիվ, եթե մենք վերցնենք այս ապրանքների վաճառքի միջին համախառնությունը, ապա կստանանք միջին ԿՎՀ-ն: *Վաճառքի համախառնությունը* արտահայտությունը տեխնիկական տերմին է, և օգտագործվում է արտահայտելու այն, որ ընդհանուր վաճառքը բաղկացած է բազմաթիվ ապրանքատեսակների տարբեր քանակություններից, ինչպես օրինակ, 30% Ա ապրանքից, 45% Բ ապրանքից և 25% Գ ապրանքից: Շատ ընկերություններում, վաճառքի համախառնությունը (սա նաև հայտնի է *ապրանքների համախառնությունը* կամ *ծառայությունների համախառնությունը* անվանումներով) համեմատաբար կայուն է, և այդ պատճառով միջին ԿՎՀ-ն կլինի համեմատաբար կայուն՝ տարեց տարի:

Եթե ԿՎՀ-ն վաճառքի սովորական համախառնությունի համար կազմում է 40%, ապա դա նշանակում է, որ (միջինը) վաճառքի ամեն \$1-ը կբերի \$0.40 կոնտրիբուցիա: CVP վերլուծության ավելի վաղ բացատրության ժամանակ, մենք մտածում էինք կոնտրիբուցիայի մասին որպես վաճառքի ֆիզիկական միավորներից կախված գումար, իսկ այժմ մենք այն պետք է պատկերացնենք որպես վաճառքի դրամական միավորից (\$1.00) կախված գումար:

Ավելի վաղ մենք հաշվարկել ենք, թե որքան ֆիզիկական միավորներ է անհրաժեշտ վաճառել որևէ կոնկրետ շահույթ ստանալու նպատակով, իսկ այժմ մենք պետք է մտածենք, թե որքան դուրս է անհրաժեշտ ստանալ որևէ կոնկրետ շահույթ վաստակելու նպատակով: Հիմնական բանաձևը կարելի է վերարտահայտել հետևյալ կերպ.

$$\frac{\text{Հաստատուն վերադիր ծախս} + \text{նպատակային շահույթ}}{\text{Մեկ դուրս վաճառքի կոնտրիբուցիա}}$$

Այս բանաձևը պատասխան կտրամադրի վաճառքի արժեքի և ոչ թե վաճառքի քանակության տեսքով:

Աշխատանք 8

Ընկերությունը վաճառում է տարբեր տեսակի ապրանքներ, և ԿՎՀ-ն անցած տարվա համար կազմել է 30%: Հաջորդ տարվա համար ընդհանուր հաստատուն վերադիր ծախսերը գնահատվել են \$60,000: Հաշվարկե՛ք վաճառքի ընդհանուր արժեքը, որին անհրաժեշտ է հասնել՝ հաջորդ տարվա համար \$30,000 շահույթ վաստակելու նպատակով: Կարող եք ենթադրել, որ հաջորդ տարվա ընթացքում չկան որևէ կարևոր փոփոխություններ վաճառքի համախառնությունում:

Այս Աշխատանքներից շատերի դեպքում միշտ օգտակար է ստուգել հաշվարկները՝ թվերը տեղադրելով գործառնական հաշվետվության մեջ: Աշխատանք 6-ի պատասխանը կարելի է ապացուցել հետևյալ կերպ.

	\$
Վաճառք (\$90,000 / \$0.30)	300,000
Հանած փոփոխում ծախսեր (70% x \$300,000)	<u>210,000</u>
Կոնտրիբուցիա (30% x \$300,000)	90,000
Հանած հաստատուն ծախսեր	<u>60,000</u>
Գործառնական շահույթ	<u><u>30,000</u></u>

Այժմ կարող ենք միավորել ԿՎՀ-ն բարձր/ցածր մեթոդի հետ՝ որևէ կոնկրետ տեսակի խնդիր լուծելու համար: Սա կարելի է օգտագործել մրցակցի ծախսերի կառուցվածքը վերլուծելու համար՝ օգտագործելով վերջինիս հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններից ստացված տեղեկատվությունը: Ինչպես գիտեք, հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունները չեն բաժանում ծախսերը հաստատուն և փոփոխում ծախսերի, սակայն բարձր/ցածր մեթոդով կարելի է կատարել կոպիտ հաշվարկ:

Ենթադրենք մրցակցի ֆինանսական հաշվետվություններից երկու նախկին ժամանակաշրջանների համար ստացել ենք հետևյալ տվյալները.

	Ցածր մակարդակ	Բարձր մակարդակ
Վաճառք	200,000	400,000
Ընդհանուր գործառնական ծախսեր	<u>150,000</u>	<u>250,000</u>
Գործառնական շահույթ	<u>50,000</u>	<u>150,000</u>

Եկեք հարցին մոտենանք ենթադրելով, որ մենք փորձում ենք ստանալ վաճառքի արժեքը, որին մրցակցից ընկերությունը պետք է հասնի՝ \$200,000 շահույթ ստանալու համար: Սա անելիս մենք կենթադրենք, որ գները եղել են կայուն (և կշարունակեն այդպես մնալ), և հաջորդ ժամանակաշրջանի ընթացքում ոչ մի կարևոր փոփոխություն տեղի չի ունենա վաճառքի համախառնությունը: Առաջինը, որ պետք է անել, ընդհանուր ծախսերը՝ հաստատուն և փոփոխում ծախսերի վերլուծելն է:

Եթե կարող ենք ստանալ փոփոխում ծախսերը (որպես վաճառքի որևէ տոկոս)՝ օգտագործելով բարձր/ցածր մեթոդը, ապա մենք կարող ենք ստանալ նաև հաստատուն ծախսերը որպես մնացորդային արժեք: Մենք նաև կգտնենք ԿՎՀ-ն, քանի որ եթե փոփոխում ծախսերը կազմում են, օրինակ, 60%, ապա ԿՎՀ-ն կլինի վաճառքի 40%-ը:

Դուք ի վիճակի կլինեք լուծել խնդիրը՝ կատարելով հետևյալ 4 Աշխատանքները:

Աշխատանք 9
 Լրացրե՛ք ստորև բերված աղյուսակը: Դուք մման մի բան կատարել եք Աշխատանք 5-ում: Հիմնական տարբերությունն այստեղ այն է, որ ծախսերի շարժանիվը վաճառքի արժեքն է, մինչդեռ Աշխատանք 5-ում ծախսերի շարժանիվը մեքենա/ժամերն էին: Անհրաժեշտ է հաշվարկել «աճ» սյունակի թվերը:

	Գործարար ակտիվության մակարդակը		Աճ
	Ցածր մակարդակ	Բարձր մակարդակ	
Գործողություն (վաճառքի արժեք)			
Ընդհանուր ծախսեր			

Աշխատանք 10

Այժմ օգտագործեք «աճ» սյունակի տեղեկատվությունը: Ուշադրություն դարձրեք, որ \$200,000 վաճառքի աճն առաջացրել է \$100,000 ծախսերի աճ: Սա պետք է մեզ ինչ-որ բան հուշի փոփոխումն ծախսերի վերաբերյալ (որպես վաճառքի ինչ-որ տոկոս): Գրառե՛ք ձեր բացահայտումները:

Աշխատանք 11

Այժմ պետք է կարողանաք որոշել հաստատուն ծախսերը՝ ընդհանուր ծախսերից հանելով փոփոխուն ծախսերը: Պետք է կատարեք սա երկու մակարդակում էլ՝ մաթեմատիկական ճշգրտությունը ստուգելու ակնկալիքով: Պատասխանը կգտնեք՝ լրացնելով ստորև բերված աղյուսակը:

	Գործարար ակտիվության մակարդակը	
	Ցածր մակարդակ	Բարձր մակարդակ
Գործողություն (վաճառքի արժեք)	\$200,000	\$400,000
Ընդհանուր ծախսեր Հանած փոփոխուն ծախսերը (վաճառքի 50%-ը)	\$150,000	\$250,000
Հաստատուն ծախսեր (մնացորդ)	=====	=====

Այժմ մենք ունենք ամբողջ տեղեկատվությունը՝ խնդիրը լուծելու համար: Եթե փոփոխուն ծախսերը կազմում են վաճառքի 50%-ն, ապա ԿՎՀ-ն կկազմի 50%: Հաստատուն ծախսերը կազմում են \$50,000՝ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար: Սկզբնական խնդիրն էր որոշել վաճառքի այն մակարդակը, որը կստեղծի \$200,000 շահույթ: Դուք արդեն տեսել եք, թե ինչպես կարելի է փոփոխել հիմնական բանաձևը և օգտագործել ԿՎՀ-ն:

Աշխատանք 12

Լուծե՛ք խնդիրը՝ հաշվարկելով վաճառքի արժեքը, որն անհրաժեշտ է \$200,000 շահույթ վաստակելու համար, որից հետո ապացուցե՛ք ձեր ստացած թիվը՝ կազմելով գործառնական հաշվետվություն:

Մրցակցի գործառնական ծախսերի կառուցվածքը հաստատուն և փոփոխուն ծախսերի միջև վերլուծել կարողանալը համարվում է *ռազմավարական կառավարման հաշվապահական հաշվառման* կարևոր ասպեկտ: Այս տեքստում մենք օգտագործել ենք պարզ հիմունք՝ բարձր/ցածր մեթոդը: Այն ընկերությունները, որոնք ռեսուրսներ են տրամադրում մրցակցի ֆինանսական հաշվետվությունները վերլուծելու համար, կօգտագործեն ռեգրեսիոն վերլուծության ավելի կատարելագործված մեթոդը:

4.4 Ծախսաձևավորման վերլուծություն

Ավանդաբար CVP վերլուծության թեման կազմվում է մի երևույթի շուրջ, որը հայտնի է որպես *ծախսաձևավորման կետ*: «Ծախսաձևավորման» տերմինը նշանակում է, որ չի առաջանում ո՛չ շահույթ, ո՛չ էլ վնաս, իսկ վաճառքի այն մակարդակը, որտեղ սա տեղի է ունենում, կոչվում է ծախսաձևավորման կետ: Չնայած այլընտրանքային գործարար ռազմավարություններ վերլուծելիս ծախսաձևավորման կետը համարվում է բավականին կարևոր ցուցանիշ, այն չպետք է դիտարկվի որպես կենտրոնական թեմա՝ CVP վերլուծության մեջ:

Մաթեմատիկորեն ծախսաձևավորման կետը կարելի է բավականին հեշտ հաշվարկել՝ օգտագործելով CVP վերլուծության հիմնական բանաձևը, սակայն այն տարբերությամբ, որ պլանավորված շահույթը հավասարեցվում է զրոյի: Այլ խոսքերով, մենք պետք է հաշվարկենք վաճառքի այն մակարդակը, որտեղ

ընդհանուր կոնտրիբուցիան հավասար կլինի ժամանակաշրջանի հաստատուն ծախսերին: Բանաձևում օգտագործվող բաղադրիչները կախված կլինեն այն բանից, թե արդյոք վերլուծվող իրավիճակում կարելի է հիմնվել մեկ միավորի կոնտրիբուցիայի վրա (մեկ ապրանքի դեպքում), թե՛ \$1.00-ի կոնտրիբուցիայի վրա (այն դեպքերում, երբ օգտագործվում է ԿՎՀ-ն՝ բազմաապրանքային խնդրի համար):

Մեկ ապրանքատեսակի դեպքի վերլուծության համար բանաձևը կունենա հետևյալ տեսքը.

Հաստատուն ծախսեր
Մեկ միավորի կոնտրիբուցիա

Այն իրավիճակներում, երբ վերլուծվում է ապրանքների համախառնուրդը և մոտեցումը հիմնված է ԿՎՀ-ի վրա, բանաձևն ունենում է հետևյալ տեսքը.

Հաստատուն ծախսեր
Մեկ դուրյար վաճառքի կոնտրիբուցիա

Աշխատանք 13

1. Հաշվարկե՛ք ծախսաձածկման կետն այն իրավիճակի համար, որը նկարագրված է Աշխատանք 3-ում՝ ենթադրելով, որ Արտադրանք 2-ը հանվել է վաճառքից: Այս դեպքում ձեր պատասխանը պետք է արտահայտված լինի միավորներով:
2. Հաշվարկե՛ք ծախսաձածկման կետն այն իրավիճակի համար, որը նկարագրված է Աշխատանք 8-ում: Այս դեպքում ձեր պատասխանը պետք է արտահայտված լինի դուրյարով (վաճառքի արժեք):

Կարող է մի քիչ տարօրինակ թվալ այն, որ թեման կենտրոնանում է վաճառքի այն մակարդակի վրա, որտեղ ոչ շահույթ է գրանցվում և ոչ էլ վնաս, սակայն ծախսաձածկման կետը համարվում է բավականին կարևոր ցուցանիշ՝ կարճաժամկետ պլանավորման ու որոշումների կայացման գործընթացում: Պարզ իրավիճակում ծախսաձածկման կետը ցույց է տալիս վաճառքի այն նվազագույն մակարդակը, որին անհրաժեշտ է հասնել, եթե ձեռնարկությունը նպատակ ունի խուսափելու վնասից:

Մա կարելի է քննարկել այլ տեղեկատվության հետ մեկտեղ, ինչպիսին է ժամանակաշրջանի համար նախատեսված վաճառքը: Փոխատվական հաստատությունները (օրինակ բանկերը) բավականին հաճախ են ուսումնասիրում որևէ նոր նախագծի ծախսաձածկման կետը, որի համար ֆինանսասավորում է հայցվում: Այն նրանց մոտ պատկերացում է ստեղծում այդ նախագծի հետ կապված ծախսերի վերաբերյալ:

Շատ դեպքերում ծախսաձածկման կետը հարակցվում է մեկ այլ ցուցանիշի հետ, որը հայտնի է որպես «անվտանգության մարժա»: Անվտանգության մարժան կարելի է ձևակերպել որպես ծախսաձածկման կետի և վաճառքի կանխատեսված մակարդակի միջև եղած վաճառքի ծավալ: Անվտանգության մարժան կարելի է արտահայտել տարբեր ձևերով: Օրինակ, այն կարելի է արտահայտել միավորներով (եթե նախագիծը վերաբերում է մեկ տեսակի ապրանքին), վաճառքի արժեքով կամ վաճառքի կանխատեսված մակարդակի տոկոսի տեսքով:

Մովարարար ավելի օգտակար է, երբ անվտանգության մարժան արտահայտվում է որպես կանխատեսված վաճառքի տոկոս: Թե ինչու, կիմանաք աշխատելով հետևյալ օրինակի վրա:

Օրինակ

Աշխատանք 3-ին և Աշխատանք 13-ին վերաբերող ամփոփ տեղեկատվությունն ունի հետևյալ տեսքը.

	Միավորներ	Վաճառք
Կանխատեսված վաճառք	47,500	\$475,000
Ծախսածածկման կետ	<u>30,000</u>	<u>\$300,000</u>
Անվտանգության մարժա	<u>17,500</u>	<u>\$175,000</u>

Վերը նշված օրինակում անվտանգության մարժան արտահայտվել է բացարձակ արժեքով (կան 17,500 միավոր, կան էլ \$175,000 վաճառք), և չնայած այս տեսքով ստացված տեղեկատվությունը որոշակի առնամբ արժեքավոր է, սակայն այն դժվար է օգտագործել: Անվտանգության մարժան նախընտրելի է ներկայացնել հարաբերական (ոչ բացարձակ) արտահայտությամբ՝ այն համեմատելով կանխատեսված վաճառքի հետ և հարաբերությունն արտահայտելով տոկոսներով:

Վերը նշված օրինակում անվտանգության մարժան (անկախ այն բանից, մենք այն օգտագործում ենք միավորներով, թե վաճառքի արժեքով) կազմում է կանխատեսված վաճառքի 36.8%-ը: Հաշվի առնելով CVP վերլուծության մեջ օգտագործվող տվյալների վերին աստիճանի մոտավոր լիները, բավականին խելամիտ կլինի, եթե անվտանգության մարժան այս օրինակում հավասարեցվի 37%-ի: Մենք այժմ գիտենք, որ իրական վաճառքը պետք է լինի առնվազն 37%-ով պակաս, քան կանխատեսված վաճառքը, որպեսզի ձեռնարկությունը սկսի վնասներ կրել:

Աշխատանք 14

Աշխատանք 8-ի և Աշխատանք 13-ի ամփոփ տեղեկատվությունն ունի հետևյալ տեսքը.

Կանխատեսված վաճառք	\$300,000
Ծախսածածկման կետ	\$200,000

Հաշվարկեք անվտանգության մարժան որպես վաճառքի տոկոս:

Ծախսածածկման կետը և անվտանգության մարժան բավականին կարևոր ցուցանիշներ են՝ այն ժամանակ, երբ դեկավարների առջև հարց է ծառայել՝ կապված երկու (կամ ավելի) նախագծերի միջև ընտրություն կատարելու հետ: Այս ենթատեքստում, դրանք օգնում են գնահատել ամեն մի նախագծի հետ կապված ռիսկը: Կարող եք պատկերացնել, թե ինչպես են դրանք օգտագործվում՝ ուսումնասիրելով հետևյալը.

Մանրամասներ

Դեկավարը պետք է որոշի, թե արդյոք ընկերությունը պետք է ներդրում կատարի Ա նախագծում, թե Բ նախագծում: Ամեն մի նախագծի համար ստացվել է ստորև ներկայացված տեղեկատվությունը.

	Նախագիծ Ա	Նախագիծ Բ
Կանխատեսված վաճառք	\$400,000	\$600,000
Ծախսածածկման կետ	\$200,000	\$450,000

Կարելի է տեսնել, որ Ա նախագիծն իր ծախսածածկման կետին կհասնի այն ժամանակ, երբ ստացվի կանխատեսված վաճառքի 50%-ը (անվտանգության մարժան հավասար է 50%-ի), միջոց Բ նախագծի անվտանգության մարժան կազմում է 25%, և այն չի հասնի իր ծախսածածկման կետին՝ մինչև չստացվի կանխատեսված վաճառքի 75%-ը: Անվտանգության տեսանկյունից թվում է, թե պետք է նախընտրել Ա նախագիծը: Դժբախտաբար սա գործոններից միայն մեկն է՝ ռիսկի գնահատման դժվար խնդրում:

«Ռիսկ» բառը գործարար բառապաշարում ունի տեխնիկական նշանակություն և վերաբերում է ներդրումից ստացվող հնարավոր շահույթների բազմությանը: «Ռիսկի» ուսումնասիրությանը կանդրադառնանք հետագայում:

4.5 Ներկայացում գծանկարի միջոցով

Քանի որ CVP վերլուծության հետաքրքրության առարկան է գնահատել, թե ինչպես են փոփոխականները (ինչպիսիք են ծախսերն ու հասույթը) տատանվում՝ ի պատասխան գործարար ակտիվության փոփոխությունների, այն կարելի է բավականին հեշտ ներկայացնել նաև գծանկարների տեսքով: Գծանկարները, որոնք մենք կկազմենք այստեղ, երբեմն անվանվում են հաշվապահների գծանկարներ՝ դրանք տնտեսագետների կողմից պատրաստված նմանատիպ մոդելներից տարբերակելու նպատակով:

Հաշվապահների գծանկարներում մենք կատարում ենք մի խումբ պարզ ենթադրություններ, որոնք տնտեսագետների կողմից անտեսվում են, քանի որ այս ենթադրությունները չեն համապատասխանում իրական կյանքին: Օրինակ, մենք կենթադրենք, որ մեկ միավորին (կամ վաճառքի ամեն մի դոլարին) բաժին ընկնող փոփոխումն ծախսը վաճառքի տվյալների տարածման ամբողջ հատվածում մնում է նույնը, մինչդեռ իրական կյանքում մեկ միավորին բաժին ընկնող փոփոխումն ծախսը հավանական է, որ փոքրանա գործարար ակտիվության բարձր մակարդակներում՝ մասշտաբի էֆեկտի պատճառով:

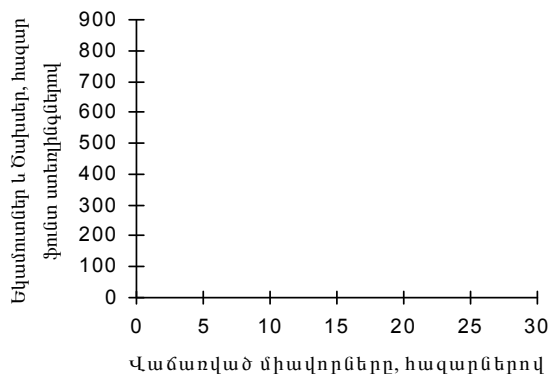
Այս փաստարկների վերաբերյալ հիմնական հիշարժան կետն այն է, որ մենք չենք փորձում ստեղծել երկարաժամկետ արդյունքների ճշգրիտ կանխատեսումներ, այլ պարզապես փորձում ենք ցույց տալ ծախսի, ծավալի և շահույթի միջև կապը՝ այնպես, որ ղեկավարները կարողանան ընդունել ավելի լավ որոշումներ, քան այն որոշումներն են, որոնք նրանք կընդունեին առանց այս տեղեկատվության առկայության: CVP վերլուծության թերություններն ավելի մանրամասնորեն ներկայացվում են քիչ հետո:

Գոյություն ունեն երեք տեսակի համընդհանուր օգտագործում ունեցող գծանկարներ, որոնցից երկուսը սովորաբար «ծախսածածկման գծանկարներ» անվանվող երևույթի ներկայացման այլընտրանքային ձևեր են, իսկ երրորդ տեսակը սովորաբար անվանվում է «շահույթ -ծավալի գծանկար»: Մենք կսկսենք պարզ ծախսածածկման գծանկարից: Արսցիսների (X) առանցքը (որը գտնվում է ներքևում) տրոհվում է ծավալի տարբեր մակարդակների:

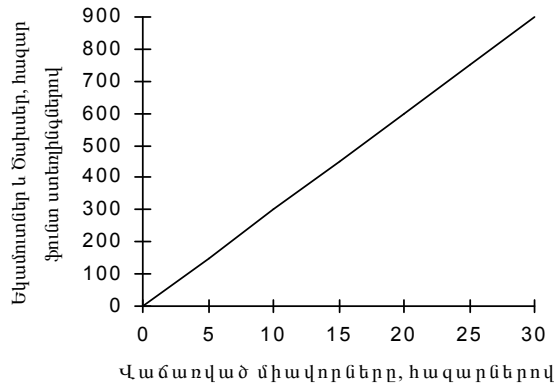
Սա սովորաբար լինում է վաճառքի ծավալը՝ կամ ֆիզիկական միավորներով (մեկ արտադրանքի համար) կամ վաճառքի ծավալով: Օրդինատների (Y) առանցքը (որը գտնվում է ձախ կողմում) տրոհվում է ըստ դրամական արժեքների և չափում է ծախսերը կամ հասույթները՝ վաճառքի տարբեր ծավալների համար: Սկանակների համար բավականին հեշտ է պատրաստել այս գծանկարները միայն մեկ արտադրանքի համար, և այսպես մեր գծանկարները պետք է կազմվեն՝ հիմնվելով հետևյալ տվյալների վրա.

Մեկ միավորի վաճառքի գինը	\$30
Մեկ միավորի փոփոխումն ծախսը	\$10
Հաստատուն ծախսը ժամանակահատվածի համար	\$300,000
Վաճառքի պլանավորված մակարդակը	30,000 միավոր

Գծանկարը կազմվում է այնպես, որ X առանցքն ունենա առավելագույնը 30,000 միավոր արտադրանք: Քանի որ առավելագույն դրամական արժեքը վերաբերում է վաճառքին, ապա Y առանցքի առավելագույն արժեքը կկազմի \$900,000 (30,000 միավոր x \$30.00): Երկու առանցքները, մինչև գծանկարի վրա փոփոխականների համար որևէ ուղղի ներմուծումը, կունենան հետևյալ տեսքը.



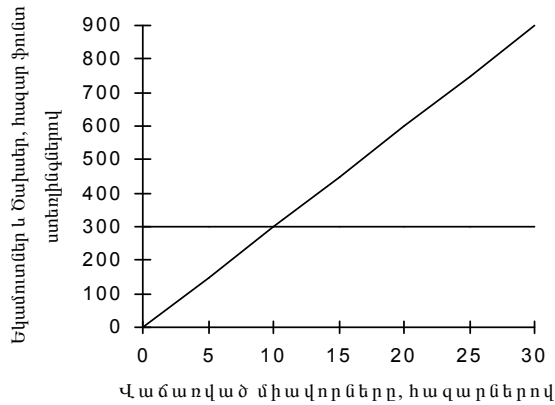
Ծախսածածկման գծանկարներն ունեն երեք ուղիղներ. դրանցից երկուսը նախատեսված են ծախսերի, և մեկը՝ վաճառքից ստացված հասույթի համար: Ենթադրենք, որ գծանկարի վրա մենք պետք է գծենք հետևյալ ուղիղը.



Աշխատանք 15

Բացահայտե՛ք, թե ինչ է իրենից ներկայացնում այս ուղիղը և հետո նշե՛ք ուղղի անվանումը վերը նշված գծանկարի վրա: Ուշադրություն դարձրե՛ք, որ 0-ական արտադրանքի դեպքում, արժեքը կազմում է 0, իսկ 30,000 միավոր արտադրանքի դեպքում այն կազմում է \$900,000:

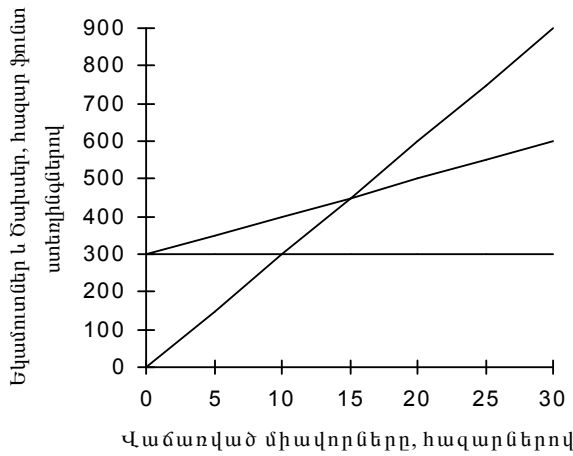
Այժմ մենք կավելացնենք ծախսերի երկու ուղիղներից մեկը. այն կարելի է գծել հետևյալ կերպ.



Աշխատանք 16

Բացահայտե՛ք, թե ինչ է իրենից ներկայացնում այս ուղիղը և հետո նշե՛ք ուղղի անվանումը վերը նշված գծանկարի վրա: Ուշադրություն դարձրե՛ք, որ գործողության բոլոր մակարդակներում գումարը մնում է նույնը:

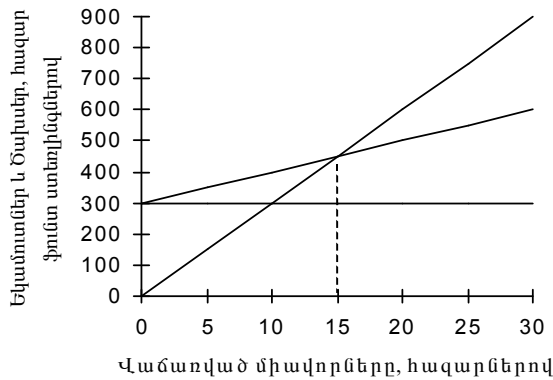
Եթե այժմ մենք ավելացնենք ծախսի երկրորդ ուղիղը (երեք ուղիղներից վերջինը), ապա վերջնական գծանկարը կընդունի հետևյալ տեսքը.



Աշխատանք 17

Բացահայտե՛ք, թե ինչ է իրենից ներկայացնում երրորդ (և վերջին) ուղիղը: Ջգույշ եղեք մինչև պատասխանելը, քանի որ այստեղ դժվար չէ կատարել սխալ եզրակացություններ: Ուշադրություն դարձրե՛ք, որ 0-ական վաճառքի դեպքում ծախսը կազմում է \$300,000, վաճառքի 30,000 միավորի դեպքում ծախսը կազմում է \$600,000: Ուղիղը բացահայտելուց հետո, գծանկարի վրա նշե՛ք բոլոր երեք ուղիղների անվանումները:

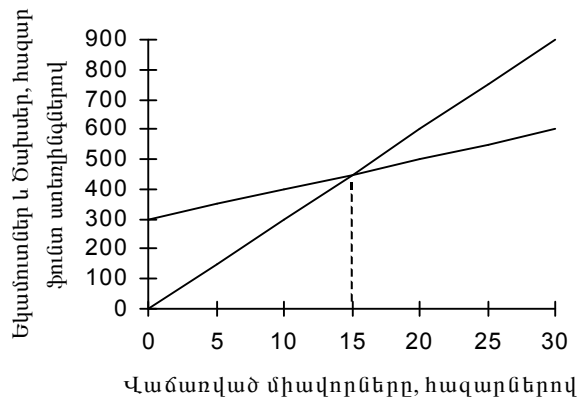
Այն կետը, որում վաճառքի ուղիղը հաստում է ընդհանուր ծախսերի ուղիղը, կոչվում է ծախսաձեռնկամ կետ: Եթե ծախսաձեռնկամ կետից X առանցքի վրա ուղղահայաց իջեցնենք, ապա կտեսնենք, որ այն տեղի է ունենում վաճառքի 15,000 միավորի դեպքում:



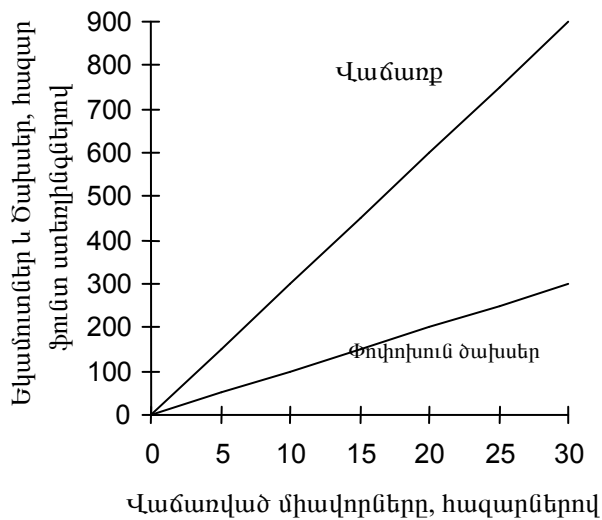
Ծախսաձեռնկամ կետը կարելի է ստուգել՝ օգտագործելով հիմնական բանաձևը (հաստատում ծախսերը բաժանելով միավորի կոնտրիբյուցիայի վրա), հետևյալ կերպ.

$$\$30,000 / \$20 = 15,000 \text{ միավոր:}$$

Չնայած մենք սովորաբար գծում ենք հաստատում ծախսերի ուղիղը, երբ սովորում ենք կազմել այս գծանկարները, սակայն մեր ընթացիկ գծանկարը կդառնա ավելի ընկալունակ, եթե այստեղ չներառվի հաստատում ծախսերի ուղիղը, ինչպես տրված է ներքևում.



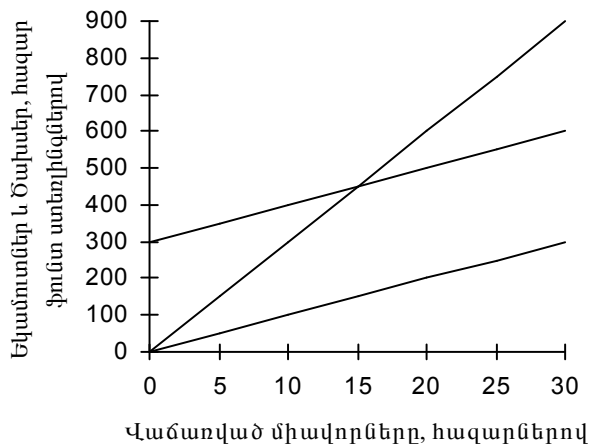
Նկատելի է, որ ծախսածածկման գծանկարի այս ձևը չի ներառում փոփոխուն ծախսերի ուղիղը: Հետևաբար, այն հնարավորություն չի տալիս չափել կոնտրիբուցիան՝ արտադրանքի ամեն մի մակարդակում: Այս գծանկարի մեկ այլ տարբերակ դուրս է թողնում հաստատուն ծախսի գծանկարը, սակայն այն ցույց է տալիս փոփոխուն ծախսի ու ընդհանուր ծախսերի ուղիղները: Վաճառքի ու փոփոխուն ծախսերի ուղիղներն անցկացնելուց հետո, գծանկարը կընդունի հետևյալ տեսքը.



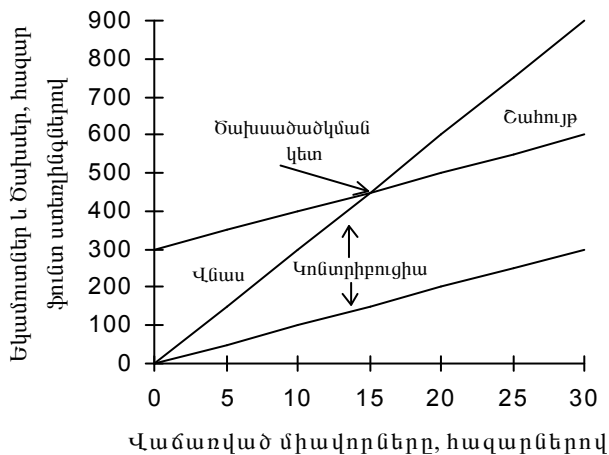
Աշխատանք 18

Այդ երկու ուղիղների միջև ընկած տարածությունն ընդլայնվում է՝ վաճառված միավորների քանակի աճի հետ միասին: Բացահայտե՛ք, թե ինչ է իրենից ներկայացնում այդ տարածությունը և նշե՛ք դրա անվանումը վերոհիշյալ գծանկարում:

Եթե այժմ գծենք ընդհանուր ծախսերի ուղիղն, ապա այն կսկսվի \$300,000 մակարդակից (հաստատուն ծախսեր): 30,000 միավորի դեպքում ընդհանուր ծախսը կկազմի \$600,000 ($\$300,000 + (30,000 \times \$20)$): Ուղիղը, որ միացնում է այս երկու կետերը, կանցնի փոփոխուն ծախսերի ուղիղն զուգահեռ, իսկ վերջնական գծանկարը կունենա հետևյալ տեսքը.



Ծախսածածկման այս գծանկարները կարելի է տարբեր ձևերով կատարելագործել՝ սովերագծել ինչ-որ մակերեսներ (ինչպիսին է շահույթի մակերեսը), ինչպես նաև անվանակոչել հետաքրքրություններ կայացնող այնպիսի ուղիղներն ու տարրերը, ինչպիսին է ծախսածածկման կետը: Գծանկարը չպետք է չափազանց բարդացվի գրավոր մանրամասն բացատրություններով, հակառակ դեպքում այն կարող է կորցնել իր տեսողական էֆեկտը: Հետևյալ օրինակը լուսաբանում է վերը նշված գծանկարը՝ որոշ անվանակոչումների ավելացումից հետո:

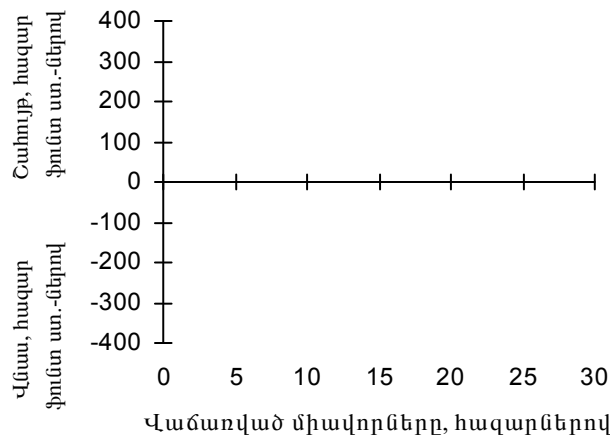


Ծախսածածկման գծանկարների տեսողական կենտրոնը ծախսածածկման կետն է: Սա կարող է բավականին օգտակար լինել, քանի որ այն տալիս է կանխատեսված վաճառքի այն բաժնի տեսողական ներկայացումը, որին անհրաժեշտ է հասնել բոլոր ծախսերը ծածկելու համար: Վերը նշված օրինակում ծախսածածկման կետն առաջանում է այն ժամանակ, երբ իրականանում է կանխատեսված վաճառքի կեսը: Սա կարող է օգտակար լինել՝ այն ժամանակ, երբ մեկ նախագծի գծանկարը համեմատվում է այլընտրանքային այնպիսի նախագծի գծանկարի հետ, որտեղ ծախսածածկման կետն առաջանում է ավելի վաղ կամ ավելի ուշ:

Աշխատանք 19

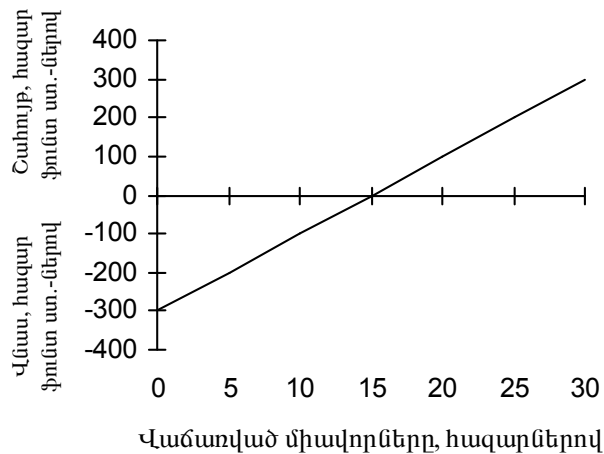
Անվտանգության մարժան նույնպես օգտակար տեղեկատվություն է տրամադրում այլընտրանքային ստրատեգիաներ համեմատելիս, սակայն այն չի ցուցադրվել վերը նշված օրինակում: Նշե՛ք անվտանգության մարժան վերը նշված գծանկարում:

Չնայած ծախսածածկման գծանկարները ցույց են տալիս շահույթի (կամ վնասի) չափը, սակայն գրեթե անհնար է տեսնել կանխատեսված շահույթի գումարը՝ վաճառքի տարբեր մակարդակներում: Այն գծանկարը, որն ավելի հեշտ է դարձնում վաճառքի տարբեր մակարդակներում շահույթը տեսնելը, հայտնի է շահույթ/ծավալ գծանկար անվանմամբ: Այս դեպքում էլ X առանցքը տրոհված է այնպես, որպեսզի ցույց տա վաճառքի աճող մակարդակները, սակայն Y առանցքը տրոհված է այնպես, որպեսզի ցույց տա ամեն մի մակարդակում շահույթի կամ վնասի գումարը: Եթե X առանցքը գծվի շահույթի 0-ական մակարդակում, ապա Y առանցքի համար ուղիղը կհայտնվի X առանցքի թե՛ վերևի և թե՛ ներքևի մասում: Y առանցքի վրա 0-ից բարձր կետերը ցույց են տալիս շահույթ, իսկ դրանից ցածր կետերը՝ վնաս: Եթե մեր կողմից օգտագործվող օրինակի համար կատարենք առանցքների տրոհումներ, ապա երկու առանցքները կընդունեն հետևյալ տեսքը.



Գծանկարի վրա պատկերվում է մեկ ուղիղ, ինչը հնարավորություն է տալիս Y առանցքի վրա տեսնել շահույթը (կամ վնասը) վաճառքի ամեն մի մակարդակում: Այս ուղիղը (մեր օրինակում) կմիացնի վաճառքի 0-ական մակարդակում առկա վնասը 30,000 միավոր վաճառքի մակարդակում առկա շահույթի հետ: Վաճառքի 0-ական մակարդակում վնասը հավասար կլինի \$300,000 հաստատուն վերադիր ծախսերին, իսկ 30,000 միավոր վաճառքի դեպքում շահույթը կկազմի \$300,000 (այսինքն, $(30,000 \times \$20) - \$300,000$):

Երբ պատկերվում է այս ուղիղը, գծանկարն ընդունում է հետևյալ տեսքը.



Հեշտ է նկատել, որ ուղիղը հատում է X առանցքը ծախսաձածական կետում, որը կազմում է 15,000 միավոր:

Աշխատանք 20

Չնայած ուղիղը պատկերվել է վաճառքի ամեն մի մակարդակում շահույթը (կամ վնասը) ցույց տալու համար, այն իրենից ներկայացնում է վաճառքի ծավալից կախված մի հատուկ փոփոխական: Այդ կոնկրետ փոփոխականը չի պատկերվել վերը նշված գծանկարներից որևէ մեկի վրա: Եթե կարող եք, բացահայտեք, թե որն է այդ փոփոխականը և (ստուգելով այն ստացված տեղեկատվության հետ) վերը նշված գծանկարի վրա նշեք ուղղի անվանումը: Եթե գտնեք, որ սա դժվար է, ապա մտածե՛ք այն փաստի մասին, որ վաճառքի 0-ական մակարդակից մինչև 30,000 միավոր մակարդակը այդ փոփոխականի արժեքն աճել է \$600,000 չափով:

Ուղղի հավասարումն ունի հետևյալ տեսքը. $y = -300 + 20x$, որտեղ y -ը շահույթն է, իսկ x -ը՝ վաճառված միավորները՝ արտահայտված հազարներով: Ուղղի թեքվածությունը կոնտրիբուցիան է: Կարող եք փորձել հավասարման մեջ տեղադրել x -ի որոշ արժեքներ՝ այդ մակարդակներում շահույթը կամ վնասը գտնելու համար:

Այս դասընթացում քննարկված երեք տեսակի գծանկարները լուսաբանվեցին՝ վաճառքի գործունեությունը չափելով ֆիզիկական միավորների տեսանկյունից: Մենք կարող էինք սա անել, քանի որ գործ ունեինք մեկ տեսակի ապրանքի հետ: Եթե մենք պատկերեինք մի գծանկար բազմաարտադրանք համակարգի համար, ապա կարող էինք դա անել կոնտրիբուցիայի և վաճառքի հարաբերության /ԿՎՀ/ (**Contribution to Sales Ratio - CSR**) հիման վրա: Այս դեպքում X առանցքը կտրոհվեր ըստ վաճառքի արժեքների:

Մեր կողմից օգտագործվող օրինակում կանխատեսված վաճառքը կազմում է \$900,000 (30,000 միավոր \times \$30), իսկ ԿՎՀ-ն՝ 66.7% (կամ 2/3-ը): Ընդհանուր ծախսի ուղիղը պատկերելիս մենք կմտածենք փոփոխումն ծախսի մասին՝ ոչ թե որպես \$10.00 մեկ միավորի համար, այլ որպես վաճառքի 33.33% (կամ 1/3): Հետևաբար, \$900,000 վաճառքի մակարդակում ընդհանուր ծախսերը կարելի է գտնել \$900,000-ի 1/3-ին ավելացնելով \$300,000 կազմող հաստատուն ծախսերը: Հետևաբար, ընդհանուր ծախսը \$900,000 վաճառքի մակարդակում կկազմի \$600,000:

Սրա հիման վրա կառուցված գծանկարը կունենա ճիշտ այն նույն տեսքն, ինչ որ նախկինում, սակայն X առանցքը կտրոհվի ըստ վաճառքի արժեքների:

4.6 CVP վերլուծության թերությունները

CVP վերլուծության թերությունների (և քննադատության) հիմնական մասը բխում է այն ենթադրություններից, որոնց վրա այն հիմնված է: Այս թերությունները նշվել են ավելի վաղ, սակայն դրանք ավելի հեշտ է տեսնել՝ ուսումնասիրելով ծախսածածկման գծանկարները: Ծախսերի և շահույթների հետ կապված հիմնական ենթադրությունները, որոնք կարելի է քննադատել, ունեն հետևյալ տեսքը.

1. Հաստատուն ծախսերը կմնան նույնը գործունեության բոլոր մակարդակներում:
2. Մեկ միավորին բաժին ընկնող փոփոխում ծախսը նույնն է գործունեության բոլոր մակարդակներում:
3. Վաճառքի գները կմնան նույնը գործունեության բոլոր մակարդակներում:
4. Ապրանքների համախառնուրդը կմնա անփոփոխ:

Առաջին երեք ենթադրություններն իրական չեն հետևյալ պատճառներով.

1. Հաստատուն ծախսերը, հավանաբար, քայլ առ քայլ կաճեն՝ գործարար ակտիվության աճի հետ միասին: Օրինակ, կարող է լինել մի այնպիսի կետ, որում կարող է անհրաժեշտ լինել աշխատանքի վերցնել ավելի շատ վարչական և վաճառքի անձնակազմ կամ ձեռք բերել ավելի շատ մեքենաներ՝ վաճառքի գործունեության ավելի բարձր մակարդակի հետ համակերպվելու նպատակով:
2. Գործարար ակտիվության ավելի բարձր մակարդակում մեկ միավորին բաժին ընկնող փոփոխում ծախսերը, հավանաբար, կնվազեն՝ այնպիսի գործունեության պատճառով, ինչպիսիք են մեծածախ գնումների համար սահմանված բարձր գեղչերը:
3. Վաճառքի ավելի բարձր մակարդակի հասնելու համար կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ մվազեցնել վաճառքի գները՝ առաջարկելով հատուկ առևտրային գեղչեր:

Այս քննադատություններին ուղղված հակափաստարկն այն է, որ ենթադրությունները, որոնց վրա հիմնվում է CVP վերլուծությունը, հանավական է, որ ճիշտ լինեն *գործարար ակտիվության որոշակի հատվածում*: Եթե ընդունվում է, որ տվյալները (և գծանկարները) սահմանափակվում են գործարար ակտիվության որոշակի հատվածով, ապա ստացված տեղեկատվությունը կօժանդակի ղեկավարների կարճաժամկետ որոշումների կայացմանը: Մենք կարող ենք կառուցել ծախսածածկման գծանկարներ՝ ընդունելով այն փոփոխությունները, որոնք կարող են տեղի ունենալ որոշակի հատվածից դուրս, սակայն այդ տեսքն ունեցող տեղեկատվությունը սկսում է դառնալ այնքան բարդ, որ ղեկավարների համար դժվար է լինում այն օգտագործելը:

CVP վերլուծության մեկ այլ քննադատության առաջացման պատճառը, հավանաբար, այն է, որ սխալ է ըմբռնվում այն նպատակը, որին ձգտում է հասնել CVP վերլուծությունը: Հաճախ նշվում է, որ թվերը ենթադրում են, որ արտադրված ամեն մի արտադրանք (արտադրական ձեռնարկության դեպքում) կվաճառվի: Այլ խոսքերով, չի առաջանա որևէ փոփոխություն պաշարների մակարդակում՝ հաշվետու երկու ժամանակաշրջանների միջև: Սա վերաբերում է այն փաստին, որ ֆինանսական հաշվապահության համար շահույթի հաշվարկման ժամանակ վերջնական պաշարների մեջ հաստատուն վերադիր ծախսերի ներառման արդյունքում այս վերադիր ծախսերը մի ժամանակաշրջանից փոխանցվում են հաջորդ ժամանակաշրջան:

Այս քննադատության իմաստն այն է, որ CVP վերլուծության կողմից ստացված շահույթի կանխատեսումների տվյալները ճիշտ չեն լինի, եթե երկու հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջնական պաշարների քանակության մեջ տեղի է ունեցել փոփոխություն: Սրա հակափաստարկն այն է, որ CVP վերլուծությունը ներկայացվելիք շահույթների ճշգրիտ բարոմետր չէ, այլ պարզապես մի միջոց է, որը, վերլուծելով ծախսի, ծավալի և շահույթի միջև առկա կապը, օժանդակում է ղեկավարությանը որոշումների կայացման իրենց գործում:

4.7 CVP վերլուծությունն ու ռիսկի գնահատումը

Քանի որ CVP վերլուծությունը գործ ունի այնպիսի հասկացությունների հետ, ինչպիսին է անվտանգության մարժան, և նաև բացահայտում է, թե ինչպես են շահույթներն արձագանքում վաճառքի գործունեության փոփոխություններին, այն ակնհայտորեն որոշակի դեր է խաղում՝ որևէ նոր առաջարկության հետ կապված ռիսկերը բացահայտելու գործում ղեկավարներին օժանդակելու հարցում:

Ռիսկը հարակցվում է հնարավոր արդյունքների բազմությանը՝ որքան մեծ է բազմությունը, այնքան մեծ է ռիսկը: Այս դասընթացում մենք կարող ենք հայացք գցել ռիսկի մեկ այլ ասպեկտի վրա՝ այս անգամ այն ռիսկի, որի պատճառն է գործառնական կախվածությունը: Մենք կուսումնասիրենք այն արտադրական երկու տարբեր ստրատեգիաների միջև ընտրություն կատարելու ենթատեքստում:

Յուրաքանչյուր ընտրության հնարավոր արդյունքների վրա կներգրկեն տարբեր գործոններ, սակայն սրանք կարող են ներառել յուրաքանչյուր նախագծի հաստատում և փոփոխում ծախսերի միջև կապը: Ուսումնասիրենք հետևյալ տվյալները, որոնք մշակվել են որևէ կոնկրետ արտադրանքի արտադրման այլընտրանքային երկու ստրատեգիաների համար:

	Ա սխեմա (ցածր տեխնոլ.)	Բ սխեմա (բարձր տեխնոլ.)
Մեկ միավորի վաճառքի գինը (վաճառքի բոլոր մակարդակներում)	\$200	\$200
Մեկ միավորի փոփոխում ծախսը	\$150	\$100
Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի հաստատում ծախսերը (ներառյալ մշակվածքը)	\$100,000	\$300,000
Վաճառքի կանխատեսված մակարդակը (ժամանակաշրջանի համար)	7,000 միավոր	7,000 միավոր

Ա սխեման ներառում է համեմատաբար էժան սարքավորումների օգտագործում, մինչդեռ Բ սխեման օգտագործում է բավականին բարդ, համակարգիչների միջոցով վերահսկվող սարքավորումներ:

Արդյունքում, Ա սխեմայի պայմաններում (ցածր տեխնոլոգիայի ստրատեգիա) մեկ միավորի փոփոխում ծախսն ավելի շատ է, քան Բ սխեմայում: Ամեն մի ստրատեգիայի համար հաստատում ծախսերի վրա հիմնականում ներգործում է օգտագործված սարքավորման տարեկան մշակվածությունը, և այդ պատճառով հաստատում ծախսերը Ա սխեմայի համար ավելի ցածր են, քան Բ սխեմայի համար: Արտադրության 7,000 միավորի մակարդակում յուրաքանչյուր սխեմայի ընդհանուր ծախսերն ունեն հետևյալ տեսքը.

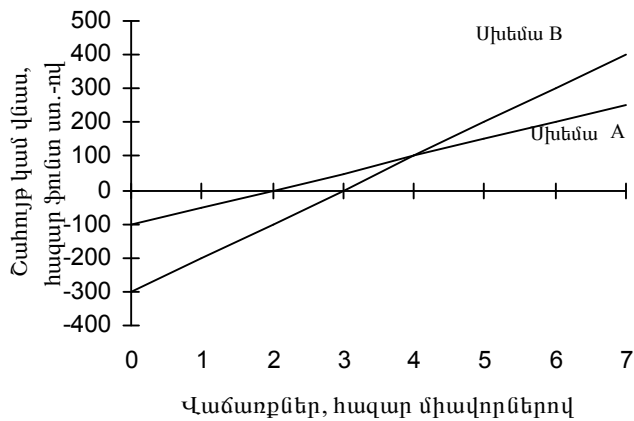
	Ա սխեմա	Բ սխեմա
Փոփոխում ծախսեր	1,050,000	700,000
Ժամանակաշրջանի հաստատում ծախսեր	<u>100,000</u>	<u>300,000</u>
Ընդամենը	<u>1,150,000</u>	<u>1,000,000</u>

7,000 միավորի դեպքում Բ սխեմայի պայմաններում շահույթը կլինի ավելի բարձր, քանի որ ընդհանուր ծախսերն ավելի փոքր են, սակայն անհրաժեշտ է գտնել յուրաքանչյուր սխեմայի հետ կապված ռիսկի գնահատման որևէ մի ձև:

Նկատելի է, որ Բ սխեմայի պայմաններում ընդհանուր ծախսերը ներառում են հաստատում ծախսերի ավելի մեծ բաժին՝ համեմատած Ա սխեմայի հետ: Եթե արտահայտվենք հաշվապահական տերմիններով, ապա կասենք, որ Բ սխեման ունի ավելի բարձր գործառնական կախվածություն, քան Ա սխեման: Քիչ հետո կտեսնենք, թե վաճառքի մակարդակի փոփոխության դեպքում այս բարձր գործառնական կախվածությունը ինչպես է առաջացնում շահույթի ավելի մեծ փոփոխություն Բ սխեմայի պայմաններում, համեմատած Ա սխեմայի հետ: Սակայն հիմա մեզ անհրաժեշտ է գտնել որևէ մի ուղի՝ գործառնական կախվածությունը չափելու համար:

Գործառնական կախվածությունը կարելի է չափել տարբեր ձևերով, սակայն երկու մրցակցող նախագծերի գործառնական կախվածության աստիճանները համեմատելիս, նախ պետք է որոշել վաճառքի այն մակարդակը, որում երկու սխեմաների շահույթները հավասար են: Այս տեղեկատվությունը հենց ինքնին կարևոր է, սակայն մեզ այն անհրաժեշտ է՝ այն կոնկրետ գործակիցը հաշվարկելու համար, որը կարելի է օգտագործել երկու սխեմաները համեմատելու համար:

Վաճառքի այս մակարդակի հայտնաբերման համար գոյություն ունեն տարբեր ձևեր: Օրինակ, մենք կարող ենք պատկերել շահույթ/ծավալի գծանկարը և ներկայացնել յուրաքանչյուր սխեմայի կոնտրիբուցիայի ուղիղը: Սխեմաների շահույթները հավասար կլինեն երկու ուղիղների հատման կետում: Հետո X առանցքի վրա մենք կարող ենք տեսնել վաճառքի այն մակարդակը, որում սա տեղի է ունենում: Գծանկարը կունենա հետևյալ տեսքը.



Չնայած երբեմն դժվար է ճշգրտության որոշակի աստիճանով կարդալ գծանկարները, սակայն թվում է, թե երկու սխեմաների շահույթները հավասարվում են վաճառքի 4,000 միավորի մակարդակում:

Մաթեմատիկորեն սա կարելի է հաշվարկել տարբեր ձևերով, սակայն ամենաօգտակար մոտեցումը CVP հիմնական գիտելիքների օգտագործումն է: Նկատենք, որ Բ սխեմայի պայմաններում մեկ միավորին բաժին ընկնող կոնտրիբուցիան \$50-ով ավելի մեծ է, քան Ա սխեմայի պայմաններում: Երկու սխեմաների շահույթները նույնը կլինեն այն ժամանակ, երբ Բ սխեմայի լրացուցիչ կոնտրիբուցիան (\$50 ամեն միավորի համար) ծածկի Բ սխեմայի լրացուցիչ հաստատուն ծախսերը: Բ սխեմայի հաստատուն ծախսերը գերազանցում են Ա սխեմայի հաստատուն ծախսերին \$200,000 չափով, և այսպիսով շահույթները հավասարվում են 4,000 միավորի կետում (\$200,000/\$50):

Աշխատանք 21

Կարող եք ապացուցել, որ յուրաքանչյուր նախագծի շահույթները հավասարվում են 4,000 միավոր վաճառքի մակարդակում՝ լրացնելով ստորև բերված աղյուսակը: Բացի դա ապացուցելուց, այս թվերը կօգտագործվեն գործառնական կախվածության գործակիցը հաշվարկելու համար:

	Ա սխեմա (ցածր տեխնոլ.)	Բ սխեմա (բարձր տեխնոլ.)
Վաճառք (4,000 միավոր՝ միավորը \$200)	800,000	800,000
Փոփոխուն ծախսեր		
Հաստատուն ծախսեր	100,000	300,000
Գործառնական շահույթ	_____	_____

Հարաբերությունը, որ մենք կհաշվարկենք, սովորաբար կոչվում է *Գործառնական Կախվածության Աստիճան* (Degree of Operational Gearing - DOG): Բացի DOG-ից այս հարաբերությունը նկարագրելու համար օգտագործվում են տարբեր այլ անուններ, երբեմն այն անվանվում է գործառնական լծակ: Ինչպիսի անուն էլ օգտագործվի, հիմնական էությունն է գտնել այն մեծությունը, որը կարտահայտի գործառնական շահույթների փոփոխությունը՝ վաճառքի մակարդակում տեղի ունեցող փոփոխություններից կախված (յուրաքանչյուր սխեմայի դեպքում): DOG-ը հաշվարկվում է հետևյալ բանաձևով:

Վաճառք – Փոփոխուն ծախսեր
Գործառնական շահույթ

Նկատենք, որ համարիչը նույն կոնտրիբուցիան է: Այս երկու նախագծերը համեմատելու համար, DOG-ը կհաշվարկվի՝ օգտագործելով վաճառքի 4,000 միավորը (կետը, որտեղ սխեմաների շահույթները հավասար են): Կոտորակի արդյունքն արտահայտվում է անգամներով (քանի անգամ է համարիչը մեծ հայտարարից):

Աշխատանք 22

Հաշվարկե՛ք DOG-ը Ա և Բ սխեմաների համար՝ օգտագործելով այն տվյալները, որոնք վերաբերում են վաճառքի 4,000 միավոր մակարդակին: Արտահայտե՛ք DOG-ը անգամներով:

Ա սխեմա

Բ սխեմա

Այս ցուցանիշները վաճառքի մակարդակի փոփոխության նկատմամբ գործառնական շահույթի զգայունության մաթեմատիկական արտահայտությունն են: DOG-ը Ա սխեմայի համար կազմում է 2, մինչդեռ Բ սխեմայի համար այն կազմում է 4: Սա նշանակում է, որ, օրինակ, եթե վաճառքի քանակությունն աճի 10%-ով (մինչև 4,400 միավոր), ապա գործառնական շահույթը՝ Ա սխեմայի դեպքում կաճի 20%-ով (2 x 10%), մինչդեռ Բ սխեմայի դեպքում այն կաճի 40%-ով (4 x 10%): Փոփոխության նույն չափը կզբանցվի վաճառքի անկման ժամանակ:

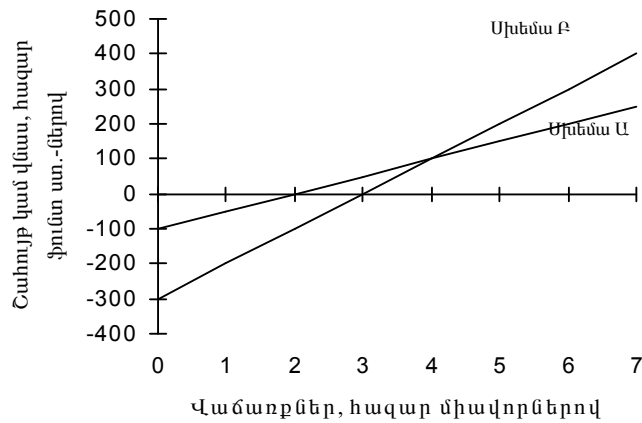
Աշխատանք 23

Կարող եք ապացուցել վերը նշված արտահայտությունը՝ հաշվարկելով, թե որքան կլինի գործառնական շահույթը յուրաքանչյուր սխեմայի դեպքում, եթե վաճառքի քանակությունը նվազի 10%-ով՝ մինչև 3,600 միավոր: Որից հետո համեմատե՛ք 3,600 միավոր վաճառքի գործառնական շահույթը 4,000 միավոր վաճառքի գործառնական շահույթի հետ և հաշվարկե՛ք փոփոխության չափը (յուրաքանչյուր սխեմայի համար): Այս Աշխատանքը կատարելիս օգտագործե՛ք ստորև բերված աղյուսակը:

	Ա սխեմա (ցածր տեխնոլ.)	Բ սխեմա (բարձր տեխնոլ.)
Վաճառք (3,600 միավոր՝ յուրաքանչյուրը \$200)	720,000	720,000
Փոփոխուն ծախսեր (3,600 միավոր)	100,000	300,000
Հաստատուն ծախսեր	_____	_____
Գործառնական շահույթ	=====	=====
Գործառնական շահույթ՝ 4,000 միավորի դեպքում	100,000	100,000
Տոկոսային անկում՝ համեմատած 4,000 միավոր կետի հետ		

Բ սխեման ունի գործառնական կախվածության շատ ավելի բարձր աստիճան, քան Ա սխեման, և հետևաբար Բ սխեմայի դեպքում շահույթը շատ ավելի զգայուն է վաճառքի մակարդակում տեղի ունեցող փոփոխությունների նկատմամբ: Քանի որ գործարար ռիսկի գնահատումը կապված է հնարավոր եկամուտների բազմության հետ, ապա Բ սխեման ավելի ռիսկային է, քան Ա սխեման:

Բ սխեմայի ավելի բարձր ռիսկը հաստատվում է նաև երկու սխեմաների համար պատկերված շահույթ/ծավալ գծանկարում բերված մեկ այլ տեղեկատվության միջոցով: Գծանկարը այստեղ վերապատկերված է՝ հաջորդ Աշխատանքի լուծմանն օժանդակելու նպատակով:



Աշխատանք 24

Ձեզ համար պետք է համեմատաբար հեշտ լինի վերը նշված գծանկարի վրա ծախսածածկման կետն ու անվտանգության մարժան գտնելը: Դա կարելի է անել միավորների արտահայտությամբ, չնայած, ինչպես նշվել է ավելի վաղ, անվտանգության մարժան շատ ավելի օգտակար է, երբ այն չափվում է որպես տոկոս: Ձեր գրառումները կատարեք այստեղ:

	Ա սխեմա	Բ սխեմա
Ծախսածածկման կետ (միավորներով)		
Անվտանգության մարժա (միավորներով)		
Անվտանգության մարժա (տոկոսներով)		

Այս տվյալները նախատեսված չեն այն հարցին որոշակի պատասխան տալու համար, թե այս երկու սխեմաներից որը պետք է ընդունի ընկերությունը: Այն ամենն, ինչ մենք իրականացրեցինք, տվյալների վերլուծություն էր, և դեկլարներին այնպիսի տեղեկատվության տրամադրում, որը կօգնի նրանց որոշումներ կայացնելիս: Նրանք պետք է ուսումնասիրեն այս տեղեկատվությունը շատ այլ գործոնների հետ միասին: Այս դեպքում թերևս ամենից վճռական պահերից մեկը գաղտնիությունն է, որ նրանք պետք է պահպանեն վաճառքի 7,000 միավոր նպատակին հասնելու համար:

Գլուխ 5. Ռելևանտ ծախսեր

5.1 Ընդհանուր սկզբունքները

Օրինակ 1 - Արդյո՞ք Միացյալ Թագավորությունում հանքավորների գործադուլն իսկապես անհրաժեշտ էր: Յորքշիրի «Քորտոնվուդ» հանքահորը փակելու առաջարկը հանգեցրեց 1984/85թթ. ՄԹ-ում քարածխի հանքավորների գործադուլին: Քարածխի Ազգային Խորհուրդը (ՔԱԽ) պնդում էր, որ հանքահորը շահութաբեր չէ: Այս կարծիքը հաստատող հաշվապահական հաշվետվություններին համաձայն 1 տոննա քարածխի արտադրության գործառնական ծախսերը կազմում էին \$50.50, իսկ իրացումից դրամական գուտ ներհոսքը՝ \$44.30, ակնհայտ վնասը՝ \$6.20 մեկ տոննայի հաշվարկով:

1984թ. նոյեմբերի գործադուլի ժամանակ տվյալները վերանայվեցին, և պարզվեց, որ 1 տոննային ընկնող վնասի ցուցանիշի հաշվարկի բազան սխալ էր ընտրված:

1 տոննային ընկնող գործառնական ծախսերը ներառում էին մի շարք գումարներ (ընդհանուր առմամբ \$11.95՝ մեկ տոննայի հաշվարկով), որոնք հավանաբար հնարավոր չէր լինի խնայել հանքահորը փակելով: Առանց այս ծախսերը հաշվի առնելու ՔԱԽ-ը տվյալ հանքահորից կստանար \$5.75 շահույթ մեկ տոննայի հաշվարկով:

Այն հարցի քննարկումը, թե արդյո՞ք հանքահորը \$6.20 վնաս է բերում, թե՛ \$5.75 շահույթ մեկ տոննայի հաշվարկով, հանգեցրեց «արժեք» բառի շատ տարածված սխալ հասկացությանը: Շատ հավանական է, որ շատերը (բացի այն մարդկանցից, ովքեր հաշվապահություն են ուսումնասիրել) «արժեք» բառը հասկանան միանշանակ: Դրա պատճառը այս բառի օգտագործումն է առօրյա կյանքում. երբ մենք հեռուստացույց ենք գնում, կարող ենք ասել, որ դրա արժեքը \$300 է: Հետևաբար մենք նույն ձևով կհասկանանք այս բառը, երբ լսենք որևէ ձեռնարկատիրոջից կամ քաղաքական գործչից «սալյանքի արժեք» արտահայտությունը:

Սակայն արժեքի քաղաքականասերը շատ ավելի բարդանում են, երբ մենք գործ ենք ունենում այնպիսի կազմակերպությունների հետ, որոնք արտադրում են ածուխ, եփած լոբի կամ այնպիսի ծառայություններ են մատուցում, ինչպիսին է, օրինակ, հիվանդանոցում մեկ օր մահճակալ տրամադրելը: Շատ դեպքերում անհրաժեշտ է սկզբում իմանալ այն կոնկրետ նպատակը, որի համար դիտարկվում են ծախսերը, հետո նոր սկսել դրանց չափումը (գնահատումը): Հաշվապահական նպատակների (օրինակ շահույթի հաշվարկի) համար սահմանված ծախսերը կարող է պիտանի չլինել որոշումների կայացման համար:

Քորտոնվուդի դեպքում, գործառնական ծախսերի \$50.50 սկզբնական գումարը հաշվարկված էր՝ հիմնվելով հանքահորի եկամտի հաշվետվության տվյալների վրա: Այս ծախսերի մի մասն իրենցից ներկայացնում էին ՔԱԽ-ի կենտրոնական գրասենյակի վերադիր ծախսերը, որոնք ստանդարտ մեթոդով բաշխվում էին ըստ հանքահորերի:

Հաշվապահական վերահսկման նպատակներով եկամտի հաշվետվություն կազմելու ժամանակ ամեն ինչ ճիշտ է: Յուրաքանչյուր հանքահոր որոշակի օգուտ է ստանում ՔԱԽ-ի կողմից մատուցվող ծառայություններից, այս պատճառով էլ իմաստ ունի այս ծախսերը վերագրել տարբեր հանքահորերի: Ծախսերի մասին տեղեկատվությունը «Քորտոնվուդին» անհրաժեշտ էր ոչ թե հաշվապահական վերահսկման նպատակով, այլ որոշումներ կայացնելու համար:

Աշխատանք 1

ՔԱԽ-ի կողմից մատուցված ծառայությունների արժեքին վերագրված մասը կազմում է \$3.79 մեկ տոննայի հաշվարկով: Բացատրե՞ք, թե ինչու սխալ կլինի հաշվի առնել այս գումարը հանքահորի շահութաբերությունը գնահատելու ժամանակ:

Կատարված իրադարձությունների գրանցումից ստացված ֆինանսական տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել կանխատեսումներ կատարելու համար, սակայն այլ առումով կատարված ծախսերը

ռելևանտ (առնչություն ունեցող) չեն որոշումների կայացման համար: Որոշումները կազդեն ապագայի վրա, անցած իրադարձություններն արդեն կատարված են և ոչ մի կերպ հնարավոր չէ դրանք փոխել: Հետևաբար որոշումներ կայացնելու համար կառավարիչներին անհրաժեշտ ֆինանսական տեղեկատվությունը հիմնված կլինի ապագա ծախսերի և ապագա եկամուտների վրա:

Որոշումների ընդունման հետ կապված պորբլեմները լուծելու համար կիրառվող ընդհանուր սկզբունքը կարելի է նկարագրել տարբեր ձևերով: Հետևյալ սահմանումը ճիշտ է շատ դեպքերի համար:

Ռելևանտ ծախսերը և ռելևանտ եկամուտներն այն ապագա դրամական հոսքերն են, որոնք տարբեր կլինեն այլընտրանքային գործողությունների դեպքերում:

Ռելևանտ ապագա դրամական հոսքերը այն դրամական հոսքերն են, որոնք հանդիսանում են որոշակի գործողություններին դիմելու որոշման ուղղակի հետևանք: Եթե ապագա դրամական հոսքերը առաջանային կամայական իրավիճակում (անկախ ընդունված որոշումից), ապա դրանք ռելևանտ չեն որոշման ֆինանսական կողմը գնահատելու համար:

Հետևելով տրված սահմանմանը՝ կարելի է ասել, որ ապագա դրամական հոսքերը, որոնք կառաջանան կամայական իրավիճակում, ռելևանտ չեն, քանի որ չեն տարբերվի այլընտրանքային գործողությունների դեպքում: Որոշումների ընդունման ժամանակ ֆինանսական տեղեկատվությունն օգտագործելիս պետք է որոշել, թե որ տարբերակն է հանգեցնում առավելագույն օգուտներին՝ ապագա դրամական հոսքերի արտահայտությամբ:

Օգտակար կլինի հիշել, որ որոշ ծախսեր և եկամուտներ, որոնք ռելևանտ չեն համարվում որոշումներ կայացնելու համար, այնուամենայնիվ ռելևանտ են հաշվապահական շահույթի հաշվարկի համար: Սակայն շահույթի հաշվարկը տեղեկատվության հավաքագրման ինքնանպատակ չէ. մենք պետք է ֆինանսական տեղեկատվություն տրամադրենք, որպեսզի օգնենք կառավարիչներին որոշումներ կայացնել:

Երբեմն, դուք գուցե ցանկանաք որոշում կայացնելու համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը ներկայացնել եկամտի հաշվետվության տեսքով: Պարտադիր չէ, որ դրա արդյունքում վատ որոշում կայացնեք (սակայն հնարավոր է), բայց դա կընանակի, որ դուք չեք մտածում ծախսերի և եկամուտների ռելևանտության տեսակետից: Համոզվե՛ք հետևյալ օրինակի վրա.

Օրինակ 2. Ընկերության պահեստում կա ապրանք, որը գնելու ժամանակ վճարվել է \$600: Ապրանքը վնասվել է և ներկա դրությամբ կարող է վաճառվել \$500-ով: Կամ կարելի է այն վերանորոգել՝ ծախսելով \$20, և հետո վաճառել \$560-ով: Ընկերությունը այլ ելք չունի:

<p>Աշխատանք 2 Որոշե՛ք այն տեղեկատվությունը, որը ռելևանտ չէ որոշում կայացնելու համար:</p>

Անցյալում կատարված այն ծախսերը, որոնք առնչվում են ներկայումս դեռ ստացվող օգուտներին (օրինակ ապրանքանյութական պաշարների կամ հիմնական միջոցների ձեռքբերումը), հաճախ անվանում են սուզված ծախսեր (sunk costs), որովհետև դրանք այն գումարներն են, որոնք արդեն վճարվել են, և այդ օգուտների ապագա օգտագործման ոչ մի տարբերակի ընտրությունը չի կարող ազդել նախապես վճարված գումարի վրա: Որոշ չափով սուզված ծախսեր տերմինը կեղծ տերմին է, քանի որ անցյալում բոլոր կատարված ծախսերը (անկախ դրանց բնույթից) ռելևանտ չեն ապագայի համար որոշումներ կայացնելու ժամանակ:

Առկա ապրանքի այլընտրանքային օգտագործման վերաբերյալ որոշում ընդունելու ժամանակ ռելևանտ ծախսը միշտ չէ, որ 0 կլինի, չնայած որ սկզբնական արժեքը ռելևանտ չէ: Հիմնական չափանիշն այն է, թե ինչպես կփոխվեն ապագա դրամական հոսքերը ապրանքի օգտագործումից: Երբեմն որոշակի գործողությունների իրականացման ժամանակ անհրաժեշտ կլինի օգտագործել առկա նյութերը, որոնք

պետք է փոխարինվեն: Այս դեպքում ռելևանտ ծախսը փոխարինման արժեքն է, քանի որ այն իրենից կներկայացնի որոշում կայացնելու հետևանքով առաջացած կանխիկ դրամի ապագա արտահոսք:

Կախված իրավիճակից՝ կարող է լինել տվյալ դեպքի մի քանի տարբերակ: Այնուամենայնիվ, այս ասպեկտը կարող է շփոթեցնել, եթե այն չափազանց շուտ բացատրվի, հետևաբար մենք այն մանրամասն կուսումնասիրենք ավելի ուշ:

Որոշումների կայացման ժամանակ ռելևանտ ծախսերը և եկամուտները պարզելու համար օգտակար կլինի իմանալ հետևյալ ընդհանուր սկզբունքները.

- ռելևանտ ծախսերը և եկամուտները իրենցից ներկայացնում են դրամական հոսքեր,
- միայն ապագա դրամական հոսքերն են ռելևանտ որոշում ընդունելու համար, անցած դրամական հոսքերը՝ ոչ,
- մաշվածությունը կատարված դրամական հոսքի հաշվապահական բաշխումն է և ռելևանտ չէ,
- միայն դրամական հոսքերի փոփոխությունն է ռելևանտ, իսկ ցանկացած ծախս, որը պետք է կատարվի անկախ որոշում ընդունելուց՝ ռելևանտ չէ,
- կատարվելիք (committed) ծախսերը այն ծախսերն են, որոնք ընկերությունը պետք է կատարի ապագայում՝ ընթացիկ համաձայնության (հաճախ օրինական պայմանագրի) հետևանքով, և եթե դրանք չեն փոխվելու որոշում ընդունելուց հետո՝ ռելևանտ չեն:

Թվարկված կետերը պետք է զգուշորեն բացատրել: Շատ հաճախ ուսանողները կարծում են, թե հաստատուն ծախսերը ռելևանտ չեն որոշման համար, իսկ փոփոխուն ծախսերը ռելևանտ են (սա տնտեսագիտական որոշ հասկացությունները ճիշտ չհասկանալու արդյունք է): Բայց եթե կրկին մայեք վերևում թվարկված կետերին, կհամոզվեք, որ ոչ մի տեղ չի սավում, թե հաստատուն ծախսերը ռելևանտ չեն, իսկ բոլոր փոփոխուն ծախսերը ռելևանտ են: Որոշումը կայացնելուց հետո ապագա դրամական հոսքերի փոփոխությունը կարող է հաստատուն կամ փոփոխուն ծախսերի փոփոխության հետևանք լինել: Ռելևանտ է ապագա դրամական հոսքերի փոփոխությունը, այլ ոչ հաստատուն և փոփոխուն ծախսերի տարբերությունը:

Օրինակ 3. Մասնաճյուղի վերջին հաշվետվություններին համաձայն այն զգալի կորուստներ է կրում: Գլխավոր տնօրինությունը պետք է որոշի՝ փակել, թե չփակել մասնաճյուղը: Հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի բյուջետավորված հաշվետվությունը հետևյալն է.

Հասույթ	\$600,000
Վաճառքի ինքնարժեք (փոփոխուն)	<u>\$480,000</u>
	\$120,000

Հաստատուն ծախսեր.			
Գովազդային ծախսերի բաժինը	\$50,000		
Կենտրոնական գրասենյակի ծախսերի բաժինը	\$60,000		
Մասնաճյուղի ղեկավարի աշխատավարձը		\$30,000	
Մասնաճյուղի տարածքի վարձակալության վճարը	\$20,000		
Մասնաճյուղի այլ ծախսերը		\$10,000	

	<u>\$170,000</u>
Վնաս	(\$50,000)

Հաշվարկվել է, որ մասնաճյուղը փակելու դեպքում, կենտրոնական գրասենյակի ծախսերը կկրճատվեն \$5,000-ով: Մասնաճյուղի ղեկավարի ծառայությունները անհրաժեշտ չեն լինի, և նրան կվճարվի փոխհատուցման վճար \$3,000-ի չափով: Ըստ մասնաճյուղի տարածքի վարձակալման պայմանագրի՝ վարձակալումը կարելի է դադարեցնել ցանկացած պահին: Կանխատեսված է, որ հաճախորդների մի մասը կօգտվի մոտակայքում գտնվող նույն ընկերության մեկ այլ մասնաճյուղից, և այդ մասնաճյուղին կփոխանցվի փակված մասնաճյուղի իրացման ծավալի 10%-ը:

Աշխատանք 3

Վերանայե՛ք վերևում հիշատակված մանրամասները և որոշե՛ք, թե որ ծախսերն ու եկամուտները ռելևանտ կլինեն մասնաճյուղը փակելու վերաբերյալ որոշում կայացնելու համար: Նշե՛ք ռելևանտ ծախսերի և եկամուտների գումարները:

5.2 Կոնտրիբուցիա

Կոնտրիբուցիան կարևոր հասկացություն է, որը կարելի է սահմանել որպես վաճառքից ստացված եկամտի և այդ եկամուտը ստանալու հետ կապված փոփոխուն ծախսերի տարբերություն: Այն կարող է ներկայացվել ընդհանուր կոնտրիբուցիայի, միավորի հաշվարկով կոնտրիբուցիայի և վաճառքից տոկոսի տեսքով:

Մանրաձախ առևտրի (վերավաճառքի) դեպքում հասույթի հետ կապված փոփոխուն ծախսերն իրենցից կներկայացնեն միայն վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը: Այս դեպքում կոնտրիբուցիան նման է համախառն շահույթին: Բայց սխալ կլինի մտածել, թե կոնտրիբուցիան նույնն է, ինչ համախառն շահույթը: Արտադրության դեպքում վաճառված արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ են մտնում արտադրական հաստատուն ծախսերը: Շատ ընկերություններում բացի վաճառված արտադրանքի ինքնարժեքից, կարող են լինել այնպիսի փոփոխուն ծախսեր, ինչպիսիք են միջնորդների կոմիսիոն վճարները:

Կոնտրիբուցիան օգտակար հասկացություն է որոշում կայացնելու համար, ինչպես նաև հարմար ձև է երկու դրամական հոսքերի գուտ արդյունքը (հասույթից հանած վաճառված ապրանքների փոփոխուն ինքնարժեքը) մեկ թվով ներկայացնելու համար:

5.3 Խնայված հաստատուն ծախսեր

Այն հաստատուն ծախսերը, որոնք կարելի էր խնայել ինչ-որ գործողություն չկատարելու հետևանքով, երբեմն անվանում են ուղղակիորեն վերագրելի հաստատուն ծախսեր (կամ հատուկ հաստատուն ծախսեր): Պետք է ենթադրել, որ վերևի օրինակում նշված մնացած բոլոր ծախսերը կամ սուզված ծախսեր են, կամ կատարվելիք, կամ անխուսափելի ծախսեր:

Աշխատանք 4

Կազմե՛ք հաշվետվություն, որը կօգնի կառավարիչներին գնահատել ապագա դրամական հոսքերի ազդեցությունը մասնաճյուղը փակելու դեպքում: Հաշվետվությունը կազմելու համար օգտագործե՛ք ներքևում բերված ֆորմատը.

Մասնաճյուղը փակելու դեպքում ապագա դրամական հոսքերի փոփոխությունը.

Կորցրած կոնտրիբուցիայի հետևանքով կանխիկ դրամի գուտ ներհոսքի կրճատում

Հաշվետու ժամանակաշրջանի հաստատուն ծախսերի փոփոխությունից առաջացած կանխիկի գուտ արտահոսքի կրճատում.

Կենտրոնական գրասենյակի ծախսեր
Մասնաճյուղի ղեկավարի աշխատավարձ

Մասնաճյուղի տարածքի վարձակալման վճար
Մասնաճյուղի այլ ծախսեր
Ժամանակաշրջանի կանխիկի գուտ ներհոսքի կրճատում
Գումարած փոխհատուցման վճարը
Հաջորդ ժամանակաշրջանի կանխիկի գուտ ներհոսքի կրճատում

Աշխատանք 5
 Վերանայե՛ք նախորդ Աշխատանքի հաշվարկները և որոշե՛ք, թե արդյոք ընկերությունը պետք է փակի մասնաճյուղը, թե՛ ոչ:

5.4 Այլընտրանքային ծախսեր

Որոշ դեպքերում որոշում ընդունելու համար ռելևանտ տեղեկատվությունը կարող է հիմնված լինել կամ ներառել այլընտրանքային ծախսերը: Այլընտրանքային ծախսը սահմանվում է որպես օգուտ, որից մենք հրաժարվում ենք որոշակի գործողություն կատարելու արդյունքում: Եթե որոշումը վերաբերում է մի քանի տարբերակներից որևէ մեկն ընտրելուն, ապա ընտրելով տարբերակներից մեկը՝ մենք կհրաժարվենք այն օգուտներից, որոնք կստանայինք, եթե ընտրեինք մեկ այլ տարբերակ: Այլընտրանքային ծախսը հասկացություն է, այլ ոչ թե ծախս, որը հաշվառվում է հաշվապահական հաշիվներում: Հաշվապահական հաշվառման համակարգերը սահմանափակվում են՝ ընտրված տարբերակի արդյունքները հաշվառելով: դրանք տվյալներ չեն հավաքագրում մեկ ուրիշ որոշում ընդունելու հետևանքով կատարված իրադարձությունները ցույց տալու համար:

Անհրաժեշտ է զգույշ լինել այլընտրանքային ծախսերը վերլուծության մեջ ընդգրկելու ժամանակ: Բոլոր որոշումները կապված են ընտրություն կատարելու հետ, և այլընտրանքային ծախսերի մոտեցումը կարող է օգտագործվել ցանկացած որոշմանը վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվություն տրամադրելու համար: Սակայն շատ դեպքերում այս մոտեցումը անհրաժեշտ չէ և կարող է շփոթեցնել: Օրինակ 2-ի դեպքում այլընտրանքային ծախսերի մոտեցումը կիրառելով կունենանք.

- Գոյություն ունի երկու տարբերակ.
 - ա) վաճառել վնասված վիճակում \$500-ով,
 - բ) վաճառել \$560-ով՝ վերանորոգման համար \$20 ծախսելուց հետո:

Ռելևանտ ծախսերի հաշվետվություն.	Տարբերակներ	
	Վաճառել վնասված (ա)	Վերանորոգել և վաճառել (բ)
Կանխիկի սպասվելիք ներհոսքը (գուտ)	\$500	\$540
Հանած այլընտրանքային ծախսերը. (բ) տարբերակը չընտրելուց կորցրած օգուտներ	540	
(ա) տարբերակը չընտրելուց կորցրած օգուտներ		500
Զուտ եկամուտը (վնասը)	(40)	40

Չմայած, որ ներկայացված տեղեկատվությունը ռելևանտ է տվյալ որոշման համար, դուք հավանաբար կհամաձայնվեք, որ այս դեպքում կարիք չկար տեղեկատվությունը ներկայացնել վերոհիշյալ ձևով:

Այլընտրանքային ծախսը համարվում է ռելևանտ ծախսերի մաս հատուկ պատվերների գները որոշելու ժամանակ, երբ պատվերը բավարարելու համար ռեսուրսները սահմանափակ են: Սահմանափակությունը կարող է տարբեր գործոնների հետևանք լինել, ինչպես օրինակ հումքի առաջարկի դեֆիցիտի կամ այն փաստի, որ գործարանն առանց հատուկ պատվերի արդեն աշխատում է՝ իր լրիվ հզորություններն օգտագործելով: Նման իրավիճակում ընդհանուր ռելևանտ ծախսերը կլինեն.

1. Ռեսուրսների օգտագործումից առաջացած իրական կանխիկ ծախսերը: Հաճախ սա իրենից կներկայացնի հատուկ պատվերի հետ կապված փոփոխում ծախսերը՝ ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի հաստատուն ծախսերի հետ մեկտեղ:
2. Այլընտրանքային ծախսերը, որոնք կառաջանան այն պատճառով, որ ընկերությունը հնարավորություն չի ունենա ստանալ կոնտրիբուցիա նորմալ արտադրությունից, եթե ռեսուրսները տրամադրի հատուկ պատվերին:

Օրինակ 4

Փոքր ձեռնարկությունը աշխատում է՝ օգտագործելով իր լրիվ հզորությունները, իսկ հիմնական հաճախորդների կողմից ներկայացված պահանջարկը կայուն է: Սարքավորումների օգտագործման փոփոխում ծախսերը կազմում են \$4.00 մեքենա/ժամում: Վերջերս ծախսվել է 10,000 մեքենա/ժամ, իսկ ընկերությունը ստացել է \$80,000 կոնտրիբուցիա: Մի նոր հաճախորդ խնդրել է ընկերությանը իրեն զեղչ տրամադրել պատվերի համար, որին բավարարելու համար անհրաժեշտ է 10 մեքենա/ժամ:

Աշխատանք 6

Հաշվեք այն ծախսերը, որոնք ընկերությունը պետք է հաշվի առնի 10 մեքենա/ժամի համար ռելևանտ ծախսերը որոշելիս:

Կանխիկ ծախսեր

Այլընտրանքային ծախսեր

Ընդհանուր ռելևանտ ծախսեր

Աշխատանք 7

Ընկերությունը պատրաստվում է պայմանագիր ստորագրել, որի տևողությունը երկու տարի է: Պայմանագիրն իրականացնելու համար անհրաժեշտ կլինի օգտագործել մի սարքավորում, որի սկզբնական արժեքը հինգ տարի առաջ եղել է \$200,000: Ընդունելով օգտակար ժամանակահատվածը տաս տարի՝ սարքավորման մաշվածությունը հաշվարկվել է գծային մեթոդով, և տվյալ պահին դրա արժեքն իջեցվել է մինչև \$100,000:

Քանի որ սա հատուկ սարքավորում է, ապա պայմանագիրն իրականացնելու ժամանակ չօգտագործելու դեպքում, ընկերությունը այն ստիպված պետք է վաճառի: Սարքավորման ընթացիկ վաճառքի գինը \$40,000 է: Եթե այն օգտագործվի և վաճառվի պայմանագրի ավարտից հետո, վաճառքի գինը կլինի \$30,000: Որոշեք, թե այս սարքավորման օգտագործման համար ինչքան ծախս պետք է նախատեսվի պայմանագրում, եթե ընկերությունն ուզում է հաշվել նվազագույն գինը:

5.5 Լրացուցիչ ծախսեր (Incremental Costs)

Այլընտրանքային գործողությունները կունենան իրենց սեփական ապագա ծախսերը և եկամուտները: Յուրաքանչյուր տարբերակ պետք է գնահատել՝ դիտարկելով դրա ապագա ծախսերը և եկամուտները, իսկ որոշումը պետք է հիմնված լինի լավագույն արդյունքներ ունեցող տարբերակի վրա: Որոշ դեպքերում, այնուամենայնիվ, գուցե ավելի հարմար լինի որոշման համար անհրաժեշտ ֆինանսական տեղեկատվությունը ներկայացնել՝ օգտագործելով լրացուցիչ (դիֆերենցիալ) մոտեցումը: Այն ցույց կտա ապագա ծախսերի և եկամուտների փոփոխությունը որևէ տարբերակին նախընտրություն տալու դեպքում:

Լրացուցիչ ծախսը նման է այլընտրանքային ծախսին նրանով, որ դա էլ է որոշում կայացնելու համար օգտագործվող հասկացություն և հաշվապահության հաշիվներում գրանցվող ծախս չէ: Հաշվապահական համակարգը կգրանցի ընտրված տարբերակի ծախսերի և եկամուտների վրա հիմնված արդյունքները, բայց ցույց չի տա, թե ինչպես կփոխվեն այդ արդյունքները մեկ այլ տարբերակ ընդունելու դեպքում:

Կարճաժամկետ որոշումների լրացուցիչ ծախսը ընդհանուր ռելևանտ ծախսերը որոշելու համար օգտագործվող հասկացություններից մեկն է: Այս դեպքում լրացուցիչ ծախսը ուղղակի ցույց կտա որոշակի գործողությունների հետևանքով առաջացած կանխիկ դրամի կամայական լրացուցիչ արտահոսք:

Լրացուցիչ ծախսի մոտեցումը հաճախ օգտագործվում է այն իրավիճակում, երբ ընկերությունը որոշում է, թե արդյոք վաճառի ապրանքը ոչ պատրաստի վիճակում, թե շարունակի ծախսեր կատարել՝ ապրանքը պատրաստի վիճակին հասցնելու և վաճառելու համար:

Օրինակ, մեքենաշինական ընկերությունը կարող է վաճառել ավտոմեքենան ստանդարտ մոդելի տեսքով, կամ կարող է լրացուցիչ ծախսեր անել՝ այն շքեղ մոդել դարձնելու համար: Տվյալ որոշման համար ստանդարտ մոդելի արտադրության ծախսերը ռելևանտ չեն: Անհրաժեշտ է համեմատել շքեղ մոդելների իրացումից ստացված լրացուցիչ եկամուտը լրացուցիչ ծախսերի հետ:

5.6 Կոնտրիբուցիան և որոշումների կայացումը

Ռելևանտ ֆինանսական տեղեկատվությունը որոշվում է կոնտրիբուցիայի միջոցով հետևյալ երկու դեպքերում.

- հատուկ պատվերների գինը որոշելու դեպքում՝ հաշվի առնելով ձեռնարկության չօգտագործվող արտադրական հզորությունները
- ապրանքների օպտիմալ տեսականին որոշելու դեպքում, երբ արտադրության գործոններից մեկը սահմանափակ է:

Հատուկ պատվերի գինը

Հատուկ պատվեր է համարվում այն պատվերը, որի պայմանները տարբերվում են նորմալ առևտրային պայմաններից, և որի համար ընկերությունը պետք է սահմանի հատուկ գին: Այս պրոբլեմը լուծելու համար կառավարիչները պետք է իմանան՝ ունի ձեռնարկությունը չօգտագործվող արտադրական հզորություն, թե՛ ոչ:

Մոտեցումը հետևյալն է.

Չօգտագործվող հզորությունների առկայություն

Փոփոխուն ծախսերից բարձր ցանկացած գին ընդհանուր շահույթը կավելացնի կոնտրիբուցիայի չափով, որովհետև հաստատուն ծախսերը կմնան նույնիսկ պատվերը չընդունելու դեպքում:

Չօգտագործվող հզորությունների բացակայություն

Պետք է կիրառել այլընտրանքային ծախսերի մոտեցումը: Գոյություն ունեցող ռեսուրսները հատուկ պատվերը բավարարելուն ուղղելու այլընտրանքային ծախսը իրենից կներկայացնի նորմալ արտադրությունից ստացվող կոնտրիբուցիայի կորուստ:

Աշխատանք 8

Չիպս արտադրող ձեռնարկությունը աշխատում է իր հզորությունների 80%-ի չափով՝ արտադրելով 20,000 փաթեթ ամեն հաշվետու ժամանակաշրջանում: Վերջին հաշվետու ժամանակաշրջանի ընդհանուր արտադրական ծախսերը կազմել են \$8,000, որի արդյունքում մեկ փաթեթի ինքնարժեքը կազմել է $(\$8,000/20,000) \0.40 : \$8,000 ընդհանուր ծախսերը ներառում են հաստատուն ծախսերը՝ \$3,000-ի չափով: Մի խոշոր սուպերմարկետ հատուկ պատվեր է ներկայացրել՝ առաջարկելով ամեն ժամանակաշրջանում գնել 5,000 փաթեթ՝ յուրաքանչյուրը \$0.30-ով:

1. Արդյո՞ք ընկերությունը պետք է ընդունի պատվերը:
2. Նշե՛ք այն որակական գործոնները, որոնք ձեռնարկությունը պետք է հաշվի առնի:

Սահմանափակող գործոնով որոշումներ

Եթե ընկերությունը արտադրում է մի շարք ապրանքներ, իսկ արտադրական հզորությունները սահմանափակ են ռեսուրսների անբավարարության պատճառով, ապա ընկերությունը պետք է որոշի արտադրանքի օպտիմալ տեսականին (որ ապրանքները, քանի հատ ամեն ապրանքից պետք է արտադրել):

Այստեղ կդիտարկենք այն պարզագույն դեպքը, երբ սահմանափակ է որևէ մի գործոն, օրինակ հումքը կամ մեքենա/ժամերը: Այն դեպքում, երբ սահմանափակ են միաժամանակ մի քանի գործոններ, օրինակ և՛ հումքը, և՛ մեքենա/ժամերը, անհրաժեշտ է կիրառել մաթեմատիկական մոտեցում, որը հայտնի է որպես գծային ծրագրավորում: Գծային ծրագրավորումը չի ուսումնասիրվում այս դասընթացում: Մեկ սահմանափակող գործոնի դեպքը դիտարկենք հետևյալ օրինակի վրա.

Օրինակ 5. Բոքսեր ՍՊԸ-ն արտադրում է երկու և երեք դուռ ունեցող պահարաններ: Բոլոր դռները նույն տիպի են և գնվում են հատուկ մատակարարից: Դռների եզակի դիզայնի պատճառով դրանց նկատմամբ պահանջարկը բարձր է: Մատակարարը Բոքսեր ՍՊԸ-ին տեղեկացրել է, որ հաջորդ ժամանակաշրջանում կարող է մատակարարել միայն 120 հատ դուռ: Այսպիսի դռների առաջարկի այլ աղբյուր գոյություն չունի: Բոքսեր ընկերության վաճառքի գները և փոփոխում ծախսերը՝ ներառյալ դռները, հետևյալն են.

	Երկու դուռ ունեցող պահարան	Երեք դուռ ունեցող պահարան
Միավորի վաճառքի գինը	\$100	\$120
Փոփոխում ծախսեր	<u>68</u>	<u>78</u>
Կոնտրիբուցիա	32	42

Բոքսեր ՍՊԸ-ն պետք է մշակի օպտիմալ արտադրական պլան (որ տիպի պահարանի վրա կենտրոնացնի ուժերը) հաջորդ ժամանակաշրջանի համար:

Ենթադրենք, որ Բոքսեր ՍՊԸ-ն որոշել է արտադրել երեք դուռ ունեցող պահարաններ՝ բարձր կոնտրիբուցիայի պատճառով: Մենք կարող ենք ցույց տալ, որ ընդունված որոշումը սխալ է՝ համեմատելով 120 հատ դուռը երեք դռնանի պահարաններ արտադրելու համար օգտագործումից ստացված ընդհանուր կոնտրիբուցիան այն ընդհանուր կոնտրիբուցիայի հետ, որը կստացվեր երկու դուռ ունեցող պահարանների արտադրությունից:

Աշխատանք 9

Հաշվարկե՛ք ընդհանուր կոնտրիբուցիան, եթե 120 դուռն ամբողջովին օգտագործվել է

1. երեք դուռ ունեցող պահարան

<p>2. Երկու դուռ ունեցող պահարան արտադրելու համար:</p> <p>Ընդհանուր կոնտրիբուցիան</p> <p>1. Երեք դուռ ունեցող պահարանների արտադրության դեպքում</p> <p>2. Երկու դուռ ունեցող պահարանների արտադրության դեպքում</p>
--

Օրինակ 6. Ընկերությունը ավարտել է իր հաճախորդներից մեկի հատուկ պատվերի՝ հատուկ մասնագիտական սարքավորման արտադրությունը: Հաճախորդը արդեն կատարել է \$3,000-ի անվերադարձ կանխավճար, և, սարքավորման առաքումը դեռ չավարտված, սնանկացել: Լուծարված ձեռնարկությունը հայտնել է, որ պայմանագրի պայմանները ծանր լինելու պատճառով սարքավորումը չի առաքվելու: Ընկերությունը այլ պոտենցիալ հաճախորդ է գտել, որը պատրաստ է գնել սարքավորումը, եթե նրա վրա կատարվի լրացուցիչ աշխատանք:

Ընկերությունը արդեն ծախսել է \$20,000 տվյալ ապրանքի արտադրության վրա, իսկ ինքնարժեքի հաշվառման բաժնի կրտսեր հաշվապահը հաշվարկել է, որ նոր հաճախորդի պահանջները բավարարելու համար պետք է կատարվեն հետևյալ լրացուցիչ ծախսերը.

	\$
Անհրաժեշտ նյութերի արժեքը	2,000
Ուղղակի աշխատավարձ՝ 4 բանվոր	2,000
Փոփոխումն վերադիր ծախսեր	400
Մաշվածություն	1,000
Աշխղեկ	150
Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսեր	<u>800</u>
	6,350

Ընկերությունը սովորաբար իր արտադրանքի գինը որոշում է՝ ինքնարժեքը 25%-ով ավելացնելու միջոցով: Մրա հիման վրա կրտսեր հաշվապահը հաշվարկել է, որ նոր հաճախորդի համար սարքավորման գինը պետք է լինի \$32,937:

Արդեն կատարված ծախսեր	20,000
Լրացուցիչ ծախսեր	<u>6,350</u>
	26,350
Շահույթի մարժա (25%)	<u>6,587</u>
	32,937

Դուք չեք բավարարվում ծախսերի ցուցանիշներով և ուսումնասիրելուց հետո պարզում եք, որ.

1. Լրացուցիչ պահանջվող նյութը կա պահեստում: Այս նյութը կարող է օգտագործվել մեկ այլ ապրանք արտադրելու համար, և այդ դեպքում այն կարելի է գնել \$4,000-ով:
2. Լրացուցիչ աշխատանքների համար անհրաժեշտ է 4 բանվոր: Նրանք տվյալ պահին զբաղված են արտադրամասերից մեկում, որը չի աշխատում իր լրիվ հզորություններով:

3. Լրացուցիչ ածխատանքների կատարելու համար պետք է օգտագործվի մի սարքավորում, որի սկզբնական արժեքը 8 տարի առաջ \$120,000 էր: Նրա օգտակար ժամանակահատվածը 10 տարի է: Մաշվածությունը հաշվարկվում է գծային մեթոդով:
4. Լրացուցիչ աշխատանքները կտևեն մեկ ամիս:
5. Լրացուցիչ աշխատանքները կվերահսկվեն աշխղեկի կողմից, որն արդեն աշխատում է ընկերությունում: Նրա ամսական աշխատավարձը կազմում է \$1,500: Հաշվարկված է, որ լրացուցիչ աշխատանքները կխլեն աշխղեկի ժամանակի 10%-ը:
6. Ընկերությունը բաշխում է ընդհանուր հաստատուն ծախսերը՝ որպես հիմք ընդունելով նյութական ծախսերի 40%-ը:
7. Ներկա դրությամբ ապրանքը կարող է վաճառվել \$1,000-ով:

Ձեր խնդիրն է որոշել նվազագույն գինը (բոլոր ռելևանտ ծախսերի գումարը)՝ պոտենցիալ հաճախորդին օպտիմալ գին առաջարկելու նպատակով: Թող օրինակի մանրամասները ձեզ չվախեցնեն: Խնդիրը հարաբերականորեն հեշտ կթվա, եթե դուք այն լուծեք՝ պարզելով, թե կրտսեր հաշվապահի ներկայացրած հաշվետվության տվյալներից որոնք են ռելևանտ:

Աշխատանք 10	
Պահանջվում է հաշվարկել լրացուցիչ աշխատանքների «նվազագույն գինը»: Դրա համար պետք է լրացնել ներքևում բերված աղյուսակը: Բացատրեք, թե ինչու եք ընդգրկել այս կամ այն գումարը:	
	\$
Սկզբնական արտադրական ծախսեր	
Նյութեր	
Ուղղակի աշխատավարձ	
Փոփոխուն վերադիր ծախսեր	
Մաշվածություն	
Աշխղեկ	
Հաստատուն վերադիր ծախսեր	
Այլ ծախսեր	
	Նվազագույն գինը

Օրինակ 7. Ձեր կազմակերպության արտադրության կառավարիչը խնդրել է ձեզ խորհուրդ տալ X ծրագիրն ընդունելու վերաբերյալ: Տվյալ պրոյեկտի հետ կապված ծախսերն են.

	\$
Նյութ A	4,000
Նյութ B	8,000
Ուղղակի աշխատուժ	6,000
Վերահսկում	2,000
Վերադիր ծախսեր	12,000

Դուք պարզել եք հետևյալը.

1. A նյութը կա պահեստում, իսկ նշված թիվը դրա սկզբնական արժեքն է: Ներկայումս A նյութը, բացի այս նախագծից, ոչ մի տեղ չի օգտագործվում, իսկ դրա օտարման ծախսը կազմում է \$1,750: B նյութը պետք է պատվիրել նշված գնով:
2. \$6,000 ուղղակի աշխատուժի ծախսերը կապված են այն բանվորների հետ, որոնք պետք է տեղափոխվեն այս նախագծում աշխատելու համար մեկ այլ նախագծից: Մյուս նախագծի համար անհրաժեշտ կլինի նոր աշխատողներ վարձել \$7,000-ով:
3. Վերահսկման ծախսերը հաշվարկվել են ուղղակի աշխատուժի ծախսի 1/3-ի չափով և պետք է իրականացվեն առկա անձնակազմի կողմից՝ իրենց նորմալ պարտականությունների սահմաններում:
4. Վերադիր ծախսերը հաշվարկվել են ուղղակի աշխատուժի 200%-ի չափով:
5. Ձեռնարկությունը ներկայումս աշխատում է շահութաբերության կետից վեր:
6. Նախագծի համար անհրաժեշտ են սարքավորումներ, որոնց կարիքը այլևս չի լինելու դրա ավարտից հետո: Սարքավորումները պետք է ձեռք բերվեն \$10,000-ով, իսկ նախագծի ավարտից հետո կվաճառվեն \$5,250-ով:

Արտադրության կառավարիչը հայտնել է, որ արտասահմանյան հաճախորդը այս նախագծի համար վճարում է \$30,000, իսկ տվյալ ձեռնարկության մրցակից ֆիրման պատրաստ է այն իրականացնել նշված գնով: Կառավարչի կարծիքով, նախագծի իրականացման նվազագույն գինը պետք է լինի \$40,000, քանի որ ծախսերը կազմում են \$32,000՝ հաշվի չառած սարքավորումների արժեքը և շահույթը:

Պահանջվում է.

- ա) Հաշվարկել նախագծի ծախսերը՝ հիմնավորելով ստացված ցուցանիշները և բացատրելով մնացած թվերի բացատրումը:
- բ) Հաշվետվություն ներկայացնել արտադրության կառավարչին և խորհուրդ տալ նախագիծն ընդունելու կամ չընդունելու վերաբերյալ՝ հիշելով, որ մրցակից ֆիրման այն կիրականացնի \$30,000-ով:
- գ) Թվարկել 4 ոչ դրամական գործոն, որոնք պետք է հաշվի առնել նախագիծն ընդունելու ժամանակ:

Ամփոփում

- Ֆինանսական հաշվապահության ցուցանիշները հազվադեպ են օգտագործվում կառավարիչների կողմից որոշումներ կայացնելու ժամանակ. նրանք օգտագործվում են միայն կանխատեսումներ կատարելու նպատակով:
- Կարճաժամկետ որոշումների համար ռելևանտ ծախսերն ու եկամուտները իրենցից ներկայացնում են այն ապագա դրամական հոսքերը, որոնք ուղղակիորեն հետևում են ընդունված որոշումից:
- Երկարաժամկետ ներդրումների գնահատման համար ռելևանտ դրամական հոսքերը որոշելու համար օգտագործվում է նույն կոնցեպցիան:
- Այլընտրանքային ծախսը այն եկամուտն է, որից կիրառարկվեն որոշակի գործողությունների դիմելու հետևանքով:
- Նվազագույն է համարվում այն գինը, որը կծածկի միայն ռելևանտ ծախսերը: