

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტი



სტუდენტი გიორგი ელიკაშვილი

წარმოების დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის  
თვითღირებულების კალკულაციის საკითხები შპს „რძის პროდუქტების“  
მაგალითზე

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

მოდული: ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი

ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის  
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი:

ნადეჟდა კვატაშიძე

ასოცირებული პროფესორი

თბილისი 2020

## ანოტაცია

წინამდებარე ნაშრომში მოცემულია წარმოების დანახარჯების აღრიცხვა და ანალიზი შპს „რძის პროდუქტების“ მაგალითზე. მასში შეფასებულია შპს „რძის პროდუქტების“ მიდგომა და წარმოდგენილია მისი როგორც დადებითი, ასევე უარყოფითი მხარეები, ასევე, მოცემულია უარყოფითი მხარეების გამოსწორების გზები.

ნაშრომის პირველი ნაწილი მოიცავს შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების პროცესის აღწერასა და ამ პროცესის განმავლობაში გაწეული საწარმოო დანახარჯების სპეციფიკისა და აღრიცხვის საკითხებს. წარმოდგენილია კომპანიის აღრიცხვის მოდელი და განხილულია ალტერნატიული ვარიანტები.

ნაშრომის მეორე ნაწილში წარმოდგენილია, შპს „რძის პროდუქტების“ ძირითადი საწარმოო დანახარჯები მაჩვენებლების სახით და მოცემულია მათი ანალიზი ასევე, გამოთქმულია შესაბამისი მოსაზრებები.

ხოლო დასკვნით ნაწილში კი განხილულია კომპანიის მიერ საკუთარი საწარმოო დანახარჯების აღრიცხვის პრობლემური საკითხები, გამოვლენილია ნაკლოვანებები და მოცემულია შესაბამისი გადაჭრის გზები, ალტერნატიული აღრიცხვის წესის სახით.

## Annotation

The given paper introduces production costs accounting and its analysis on the example of 'Dairy Products' Ltd. It evaluates the approach of 'Dairy Products' and presents its advantages and disadvantages, also it gives ways to correct the disadvantages.

The first part of the paper includes a description of the production process of 'Dairy products' Ltd. and the specifics and accounting of the production costs incurred during this process. Also presented accounting model of the company and includes alternative ways.

The second part of the paper shows main production cost rates of 'Dairy Products' Ltd. and its Analysis, also expressed relevant opinions.

In the final part of the paper as conclusion it is reviewed a problematic issues of accounting of production costs, also identified disadvantages and given appropriate solutions in the form of alternative accounting rules.

# სარჩევი

შესავალი .....	5
თავი 1. წარმოების დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები.....	7
1.1 წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდები .....	7
1.2 პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები .....	17
თავი 2. წარმოების დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები შპს „რძის პროდუქტებში“ .....	22
2.1 წარმოების დანახარჯების აღრიცხვა .....	22
2.2. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები .....	42
დასკვნა .....	49
გამოყენებული ლიტერატურა.....	52

## შესავალი

**თემის აქტუალობა** - გამომდინარე იქიდან, რომ წარმოების სფერო წარმოადგენს ერთი მხრივ, ადამიანის ფიზიკური მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების უმთავრეს საშუალებას, მეორეს მხრივ, ძალიან დიდი წვლილი შეაქვს ქვეყნის შიდა პროდუქტის ზრდასა და მთლიანად ეკონომიკურ კეთილდღეობაში, იგი განსაკუთრებული მნიშვნელობის დარგად ჩამოყალიბდა.

იმისათვის, რომ წარმოება იმართოს ეფექტიანად და იყოს სარგებლის მომტანი, აუცილებელია, რომ მისი ხარჯები იმართოს ეფექტიანად. აღნიშნული საკითხი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი და საინტერესოა კვების დარგში, გამომდინარე იქიდან, რომ მოცემული დარგი ხასიათდება სპეციფიური დანახარჯით და ასეთი დანახარჯების აღრიცხვის განსხვავებული ინდივიდუალური მიდგომებით. აქედან გამომდინარე, დიდი მნიშვნელობა აქვს წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის სწორ სისტემას და დანახარჯების ანალიზს სწორი საწარმოო გადაწყვეტილებების მისაღებად.

**კვლევის მიზანი და ამოცანები** - წინამდებარე ნაშრომში წარმოდგენილი კვლევის მიზანია შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის მოქმედი პრაქტიკის შესწავლა, მისი სპეციფიური მიდგომების დახასიათება, შეფასება, ასევე მასში პრობლემური საკითხების გამოვლენა და შესაბამისი ალტერნატიული ვარიანტების წარმოდგენა, ასევე, კომპანიის წარმოების დანახარჯების ანალიზი და შესაბამისი დასკვნების გაკეთება.

აღნიშნული მიზნის მისაღწევად კვლევაში მნიშვნელოვანი ადგილი დათმობილი აქვს შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების სპეციფიკის და აქედან გამომდინარე, დანახარჯების სპეციფიკის გამოვლენას და მის შედარებას თანამედროვე აღრიცხვის სისტემასთან. ასევე, ჩატარებულია კომპანიის საწარმოო დანახარჯების ანალიზი.

**კვლევის ობიექტი** - კვების ობიექტს წარმოედგენს, შპს „რძის პროდუქტები“ და მისი წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის სისტემა.

**კვლევის საგანი** - მოცემული კვლევის საგანია შპს „რძის პროდუქტების“ საწარმოო დანახარჯების აღრიცხვის დარგობრივი თავისებურებები და მათი მაჩვენებლების ანალიზი.

# თავი 1. წარმოების დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები

წარმოების დანახარჯები მმართველობითი აღრიცხვის ერთ-ერთი ძირითადი ელემენტია. საწარმოსათვის ხარჯი წარმოადგენს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოდან აქტივების გასვლის ან ვალდებულების ზრდის საფუძველზე, რაც აღინიშნება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რაც, თავის მხრივ, არ არის დაკავშირებული მესაკუთრეების მიერ საკუთარი კაპიტალის განაწილებასთან. საწარმო დანახარჯებს გასწევს, რათა უზრუნველყოს როგორც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, ასევე მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკური სარგებლის მიღება.

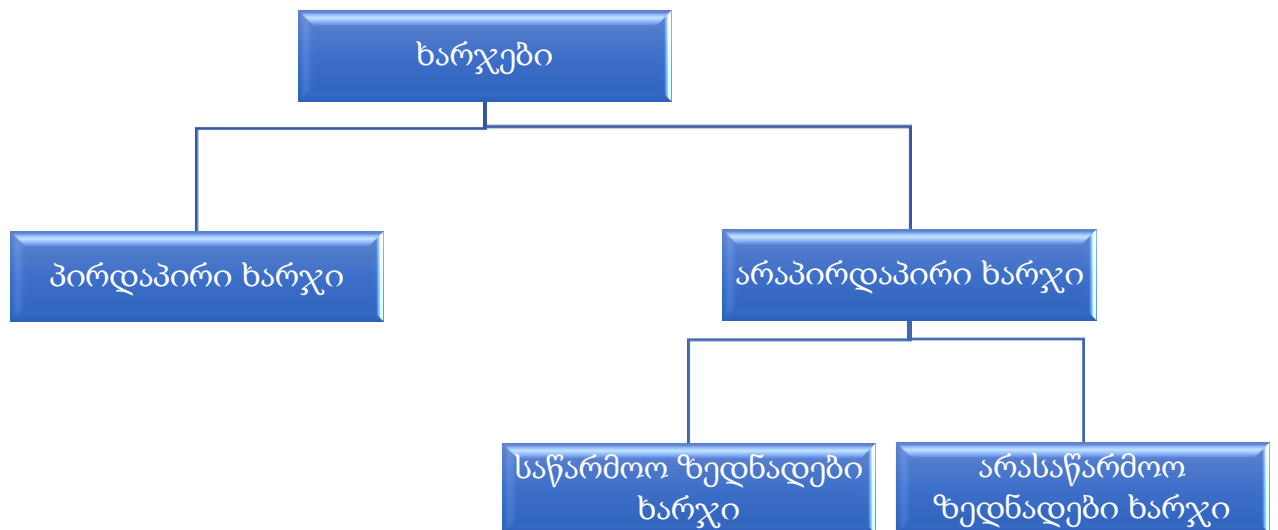
იმისათვის, რომ წარმოებამ იფუნქციონიროს ეფექტიანად, აუცილებელია ეფექტიანად მართოს საკუთარი დანახარჯები. დანახარჯების ეფექტიანად მართვისათვის კი აუცილებელია, საწარმო იყენებდეს დანახარჯის აღრიცხვის ეფექტიან მეთოდებს.

## 1.1 წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდები

დანახარჯების აღრიცხვის მიზანს წარმოადგენს დანახარჯების სწორი განაწილება დანახარჯთა ერთეულზე. დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა დანახარჯების პირდაპირ და არაპირდაპირ (ზედნადებ) ხარჯებად დაყოფას ეყრდნობა. ამრიგად, დანახარჯების აღრიცხვის მთავარ მიზანს წარმოადგენს, მოხდეს თითოეული დანახარჯის კლასიფიცირება, იმის მიხედვით თუ რა ფუნქციას ასრულებს ის წარმოების პროცესში, პირდაპირ ან არაპირდაპირ (ზედნადებ) დანახარჯად და სწორად მოხდეს მისი მიკუთვნება იმ დანახარჯის ერთეულისათვის, რომლისთვისაც მოხდა ხარჯის გაწევა.

ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაცია გვიჩვენებს შემდეგი ილუსტრაცია:

ილუსტრაცია N1. ხარჯების კლასიფიკაცია ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით.



როგორც ზემოთ არის აღნიშნული, წარმოების პროცესში დანახარჯების კლასიფიცირება პირდაპირ და არაპირდაპირ დანახარჯად ხდება წარმოების პროცესში მის მიერ შესრულებული ფუნქციის მიხედვით. კერძოდ, პირდაპირი დანახარჯია ისეთი დანახარჯი, რომელიც გაწეულია კონკრეტული მიზნისათვის და ხდება მისი მარტივი დაკავშირება იმ დანახარჯის ერთეულთან, რომლისთვისაც გაიწია. პირდაპირი დანახარჯი შეიძლება იყოს როგორც შრომითი, ასევე მატერიალური.

შესაბამისად, პირდაპირი დანახარჯების აღრიცხვა ხდება ზოგადად დანახარჯების აღრიცხვის სქემის შესაბამისად, კერძოდ იმ პროდუქტის წარმოების ანგარიშზე, რომლისთვისაც გაიწია აღნიშნული დანახარჯი

რაც შეეხება არაპირდაპირ (ზედნადებ) დანახარჯებს, მათი მიკუთვნება კონკრეტულ პროდუქტზე შეუძლებელია, ამიტომ ისინი ცალკე აღრიცხება და შემდგომ გარკვეული განაკვეთით მიეკუთვნება დანახარჯთა იმ ერთეულებს, რომელთათვისაც გაიწია ის. მაგალითად, საწყობის დარაჯის ანაზღაურება, რომელიც შინაარსობრივად ეკუთვნის საწყობში არსებულ ყველა პროდუქტს და წარმოადგენს არაპირდაპირ შრომით ხარჯს, მისი მიკუთვნება შესაბამის პროდუქციაზე მოხდება წინასწარგანსაზღვრული განაკვეთის მიხედვით.



საწარმოო დანახარჯების აღრიცხვაში არაპირდაპირი (ზედნადები) ხარჯების აღრიცხვის საკითხები დიდ ყურადღებას იმსახურებს, რადგან ხშირად კომპანიას საკმაოდ დიდი ოდენობით არაპირდაპირი დანახარჯის გაწევა უწევს წარმოებაზე (იჯარა, კომუნალური დანახარჯები და ა.შ). ამიტომ, რომ არ დამახინჯდეს ცალკეული პროდუქციის თვითღირებულება, ძალიან მნიშვნელოვანია, ასეთი დანახარჯების სწორად გადანაწილება.

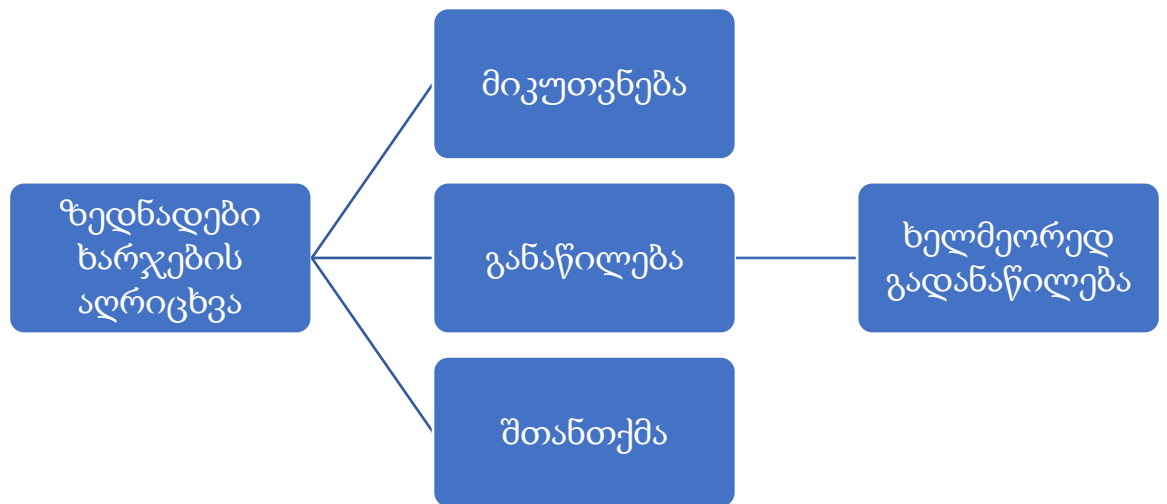
არაპირდაპირ დანახარჯებში თავის მხრივ, განასხვავებენ საწარმოო ზედნადებ და არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს. საწარმოო ზედნადები დანახარჯებია ისეთი დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ წარმოებაზე იხარჯება, მაგრამ ვერ ხდება მათი კონკრეტული პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნება, მაგალითად, ელექტროენერგიის ხარჯი. ხოლო არასაწარმოო ზედნადები ხარჯებია ისეთი არაპირდაპირი დანახარჯები, რომელიც არ არის დაკავშირებული უშუალოდ წარმოებასთან, მაგრამ ემსახურება კომპანიის საერთო პროცესების გამართულ ფუნქციონირებას, მაგალითად, კომერციული ან/და ადმინისტრაციული ზედნადები ხარჯები.

ამრიგად, გამომდინარე იქიდან, რომ საწარმოო ზედნადები ხარჯები გაიწევა პროდუქციის წარმოებაზე, თუმცა მათი კონკრეტულ ერთეულზე მიკუთვნება შეუძლებელია, საჭირო ხდება ის გადანაწილდეს გარკვეული ლოგიკური პროპორციით კონკრეტულ პროდუქტებზე, რადგან ის წარმოადგენს საწარმოო დანახარჯს და აუცილებელია, რომ მონაწილეობდეს ყველა იმ პროდუქტის თვითღირებულებაში, რომლის შექმნისთვისაც მოხდა მისი გაწევა. შესაბამისად, საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება ხდება მათი შთანთქმით პროდუქციის ერთეულში. აღნიშნულ პროცესს ეწოდება კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით. მისი მიზანია მოხდეს საწარმოო ზედნადები ხარჯების ისე გადანაწილება წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე, რომ სწორად ასახავდეს წარმოებულ პროდუქტზე ან/და მომსახურებაზე დახარჯულ რესურსებს.

დანახარჯთა სრული გადანაწილებით კალკულაცია შედგება შემდეგი ეტაპებისაგან:

1. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება და გადანაწილება;
2. მომსახურე დანახარჯთა ცენტრის ზედნადები ხარჯების (რადგან მომსახურე დანახარჯთა ცენტრია და არა საწარმოო დანახარჯთა ცენტრი, ე.ი არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები უკავშირდება მას) ხელახლა გადანაწილება;
3. ზედნადები ხარჯების შთანთქმა.

ზედნადები ხარჯების აღრიცხვას კარგად გვიჩვენებს შემდეგი ილუსტრაცია:



ილუსტრაცია N2. ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა.

ილუსტრაცია N2-ზე წარმოდგენილია ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის გზები. მოცემული ილუსტრაცია გვიჩვენებს, რომ ზედნადები ხარჯების აღრიცხვისათვის არსებობს შემდეგი 3 ვარიანტი: შესაძლებლობის შემთხვევაში უნდა მოხდეს ზედნადები ხარჯების პირდაპირ მიკუთვნება, ან მისი გადანაწილება ლოგიკური განაწილების გზით, რომელიც ცალკეულ შემთხვევებში მოითხოვს ხელმეორედ გადანაწილებას (აღნიშნული დეტალურად ქვემოთ იქნება განხილული). ხოლო მესამე გზა არის ზედნადები ხარჯების გადანაწილება შთანთქმის განაკვეთების მიხედვით.

განვიხილოთ თითოეული ეტაპი:

**საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება და გადანაწილება** - იგი სრული განაწილებით დანახარჯების კალკულაციის პირველი ეტაპია და გულისხმობს სხვადასხვა განყოფილებებზე მათთან დაკავშირებული დანახარჯების პირდაპირ მიკუთვნებას. ასეთი შემთხვევის მაგალითებია, არაპირდაპირი შრომითი დანახარჯი, შესაბამისი განყოფილებების არაპირდაპირი მასალის ხარჯი (ასეთი შემთხვევა შპს „რძის პროდუქტების“ მაგალითზე განხილულია ნაშრომის მეორე თავში). შესაბამისად, როდესაც კონკრეტული სახის დანახარჯი დაკავშირებულია რამდენიმე განყოფილებასთან, საჭიროა განაწილდეს თითოეულ მათგანზე. ასეთი დანახარჯების ყველაზე გავრცელებული სახეებია, იჯარის დანახარჯი, როდესაც კომპანიის რამდენიმე განყოფილება ერთ საიჯარო ფართში საქმიანობს; კომუნალურების ხარჯი - რადგან კომპანია წარმოადგენს ერთ მომხმარებელს კომუნალური სერვისების მომწოდებელი კომპანიებისათვის, მაგრამ მოწოდებულ სერვისებს მოიხმარს მომხმარებელი კომპანიის ყველა განყოფილება, საჭიროა, რომ აღნიშნული ხარჯი გადანაწილდეს მათ შორის.

იმისათვის, რომ ასეთი დანახარჯები სამართლიანად გადანაწილდეს შესაბამის განყოფილებებზე, აუცილებელია გარკვეული საფუძველი, რომელზე დაყრდნობითად მოხდება ასეთი საერთო დანახარჯების გაყოფა და განყოფილებებზე მიკუთვნება. აღნიშნული საფუძველი შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა ტიპის დანახარჯებისათვის, მაგალითად, საიჯარო ქირის მიკუთვნების ყველაზე გავრცელებული საფუძველია მისი ფართობი, კერძოდ, ქირის გადანაწილება შესაბამის განყოფილებაზე, ნაქირავებ ფართში მათ მიერ დაკავებული ფართობის მიხედვით. აღნიშნული საფუძველით შეიძლება გადანაწილდეს კომუნალური გადასახადებიც, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში თუ მისი დიდი ნაწილი გათბობაზე მოდის.

**მომსახურე დანახარჯთა ცენტრის ზედნადები ხარჯების ხელახალი გადანაწილება** - როგორც ზემოთ აღინიშნა, ასეთი დანახარჯები არ წარმოადგენს საწარმოო დანახარჯებს და გაიწევა კომპანიის მთლიანი პროცესების გამართულად ფუნქციონირებისათვის. იმისათვის, რომ თითოეული განყოფილების ეფექტიანობა დავინახოთ, აუცილებელია ასეთი დანახარჯები გადანაწილდეს შესაბამის

განყოფილებებზე. აღნიშნული ტიპის დანახარჯები მოიცავს ისეთ დანახარჯებს, როგორც არის, საწყობის ხარჯი, სასადილოს ხარჯი და ა.შ.

მომსახურე დანახარჯთა ცენტრის ზედნადები ხარჯების გადანაწილების დროს არის ორი შემთხვევა:

1. როდესაც ერთი მომსახურე დანახარჯთა ცენტრი ემსახურება სხვა დანარჩენ დანახარჯთა ცენტრებს;
2. როდესაც რამდენიმე დანახარჯთა ცენტრი ემსახურება ყველა სხვა დანახარჯთა ცენტრებს, მათ შორის, ერთმანეთსაც.

პირველ შემთხვევაში გვაქვს დანახარჯთა გადანაწილების მარტივი შემთხვევა კერძოდ, ერთი მომსახურე დანახარჯთა ცენტრის დანახარჯი პროპორციულად გადანაწილდება დანარჩენ დანახარჯთა ცენტრებზე, ისე რომ მომსახურე დანახარჯთა ცენტრზე არ დარჩეს ხარჯები. ხოლო მეორე შემთხვევაში საკითხი შედარებით რთულდება, იგი მოითხოვს მომსახურე დანახარჯთა ცენტრების დანახარჯების ხელახლა რამდენჯერმე გადანაწილებას, სანამ მათი დანახარჯები არ განულდება. აღნიშნული პროცესი შემდეგნაირად მიმდინარეობს: მაგალითად, თუ კომპანიაში არის დანახარჯთა ცენტრები ნომრებით #1;#2;#3;#4;#5 და ამათგან #4 და #5 წარმოადგენს მომსახურე დანახარჯთა ცენტრებს, რომლებიც დანარჩენ დანახარჯთა ცენტრებთან ერთად ერთმანეთსაც ემსახურებიან. აღნიშნულ პროცესში, როდესაც გადანაწილდება #4 დანახარჯთა ცენტრის დანახარჯები სრულად დანარჩენ დანახარჯთა ცენტრებზე და თავად გაუნულდება დანახარჯები, შემდეგ #5 დანახარჯის ცენტრის ხარჯების გადანაწილებისას #4 დანახარჯთა ცენტრზე მაინც აღმოჩნდება #5-დან შესაბამისი პროპორციით #4-ზე გადანაწილებული ხარჯი. აღნიშნული პროცესი გრძელდება ორივე მომსახურების დანახარჯთა ცენტრის დანახარჯების სრულ გადანაწილებამდე დანარჩენ დანახარჯთა ცენტრებზე.

აღნიშნული პროცესი მოცემულია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი N1. მომსახურე განყოფილებების დანახარჯების ხელმეორე გადანაწილება.

განყოფილება	საწარმოო			მომსახურება	
	#1	#2	#3	#4	#5
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	6000	4000	8000	2000	1000
გადანაწილების საფუძველი #4-სთვის (პერსონალის რაოდენობა) (ადამიანი)	30	20	40		10
გადანაწილების საფუძველი #5-სთვის (პერსონალის რაოდენობა) (ადამიანი)	30	20	40	20	
#4-ის გადანაწილება (ლარი)	600	400	800	0	200
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	6600	4400	8800		1200
#5-ის გადანაწილება (ლარი)	327.27	218.18	436.36	218.18	0.00
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	6,927.27	4,618.18	9,236.36	218.18	0.00
#4-ის გადანაწილება (ლარი)	65.45	43.64	87.27	0.00	21.82
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	6,992.73	4,661.82	9,323.64		21.82
#5-ის გადანაწილება (ლარი)	5.95	3.97	7.93	3.97	0.00
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	6,998.68	4,665.79	9,331.57	3.97	0.00
#4-ის გადანაწილება (ლარი)	1.19	0.79	1.59		0.40
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	6,999.87	4,666.58	9,333.16		0.40
#5-ის გადანაწილება (ლარი)	0.11	0.07	0.14	0.07	

განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	6,999.98	4,666.65	9,333.30	0.07	
#4-ის გადანაწილება (ლარი)	0.02	0.01	0.03		0.01
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	7,000.00	4,666.66	9,333.33		0.01
#5-ის გადანაწილება (ლარი)	0.003	0.002	0.004	0.002	
განყოფილების დანახარჯები (ლარი)	7,000.00	4,666.67	9,333.33	0.00	0.00

ცხრილი N1-ში მოცემულია ზემოთნახსენები მომსახურების ცენტრების ხარჯების ხელმეორე გადანაწილების ილუსტრაცია. ცხრილის პირველ სტრიქონში განყოფილებები დაყოფილია საწარმოო და მომსახურების განყოფილებებად. ხოლო სვეტებში კი მოცემულია თითოეული განყოფილების დანახარჯი და გადანაწილების საფუძველი. როგორც ცხრილშია მოცემული, განყოფილებების დანახარჯების განსაზღვრის შემდეგ განისაზღვრება გადანაწილების საფუძველი, ამ შემთხვევაში დავუშვით, რომ გადასანაწილებელი დანახარჯების ლოგიკური განაწილების საფუძველია განყოფილებების პერსონალის რაოდენობა, შესაბამისად, პროცესი იწყება #4 განყოფილების დანახარჯის სრული გადანაწილებით დანარჩენ განყოფილებებზე, მათ შორის, #5-ზე პერსონალის რაოდენობის პროპორციულად, #4 განყოფილების დანახარჯის პირველი გადანაწილების შემდეგ განულდება, თუმცა შემდგომ ხდება #5 განყოფილების დანახარჯის გადანაწილება, რომელიც პერსონალის რაოდენობის პროპორციულად მიაკუთვნებს ხარჯს #4 განყოფილებასაც, რადგან ვუშვებთ, რომ #4 და #5 განყოფილებები ემსახურებიან ერთმანეთსაც. ამრიგად, #4-დან კვლავ დგება საჭიროება #5 განყოფილების მიერ მიკუთვნებული დანახარჯის ხელმეორედ გადანაწილების და აღნიშნული პროცესი გრძელდება, სანამ #4 და #5 განყოფილებებს ხარჯები არ გაუნულდებათ და არ მოხდება მათი სრული მიკუთვნება #1, #2 და #3 განყოფილებებზე, როგორც ცხრილის ბოლოშია ნაჩვენები.

**ზედნადები ხარჯების შთანთქმა** - როგორც ზემოთ აღინიშნა, დანახარჯთა სრული განაწილების მეთოდის მთავარი მიზანია საწარმოო ზედნადები დანახარჯების

ამოლება მათი შთანთქმით წარმოებული პროდუქციის თითოეულ ერთეულზე. მისი შთანთქმა ხდება სხვადასხვა საფუძველზე, აღნიშნული საფუძველი დამოკიდებულია წარმოების ხასიათზე, კერძოდ, მანქანატევად წარმოებაში მისი შთანთქმა ხდება მანქანასაათების მიხედვით, ხოლო შრომატევად წარმოებაში - კაცსაათების მიხედვით. ამრიგად, საწარმოო ზედნადები ხარჯების შთანთქმა ხდება შთანთქმის განაკვეთის მიხედვით. იგი გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{ზედნადები ხარჯების შთანთქმის განაკვეთი} = \frac{\text{მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯები}}{\text{მთლიანი შთანთქმის საფუძველი}}$$

მოცემული ფორმულა გვიჩვენებს, რომ ხდება შთანთქმის საფუძველის ერთეულზე საწარმოო ზედნადები ხარჯების გაანგარიშება და შემდგომ წარმოებულ პროდუქციას შთანთქმის საფუძველის გამოყენების მიხედვით მიეკუთვნება საწარმოო ზედნადები ხარჯები.

ამრიგად, თითოეული განყოფილებისათვის (დანახარჯთა ცენტრისათვის) დგინდება შთანთქმის საფუძველი, შემდეგ განისაზღვრება შთანთქმის განაკვეთი და ამრიგად გადანაწილდება საწარმოო ზედნადები ხარჯები წარმოებულ ერთეულ პროდუქციაზე.

წარმოების დაგეგმარებისას ხშირად საწარმოო ითვლის გეგმიურ შთანთქმულ ზედნადებ დანახარჯებს, ანუ საწარმოო დანახარჯების იმ ნაწილს, რომელიც გეგმიური წარმოების დონის მიხედვით არის გამოთვლილი და დასაგეგმ პერიოდში უნდა დაიხარჯოს. ასეთ დროს გამოითვლება გეგმიური შთანთქმის განაკვეთი, რომელიც შემდეგი ფორმულით გამოისახება:

$$\text{გეგმიური შთანთქმის განაკვეთი} = \frac{\text{გეგმიური ზედნადები ხარჯები}}{\text{გეგმიური წარმოების დონე}}$$

როდესაც საწარმოო დაითვლის ფაქტობრივად შთანთქმულ დანახარჯებს პერიოდის ბოლოს, იგი შეუდარებს მას გეგმიურ შთანთქმულ დანახარჯებს.

ფაქტობრივად შთანთქმული დანახარჯები გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

ფაქტობრივად შთანთქმული ზედნადები ხარჯები = გეგმიური ზედნადები ხარჯების შთანთქმის განაკვეთი × წარმოების ფაქტობრივი დონე

თუ ფაქტობრივი შთანთქმული დანახარჯები უფრო მეტი იქნება, ვიდრე გეგმიური შთანთქმული დანახარჯი, მაშინ ადგილი ექნება შთანთქმის დანაკლისს, ე.ი ვერ მოხდა შესაბამისი ზედნადები ხარჯების ამოღება (მიკუთვნება), ხოლო თუ ფაქტობრივი შთანთქმული დანახარჯები უფრო ნაკლები იქნება, ვიდრე გეგმიური შთანთქმული დანახარჯები, მაშინ ადგილი ექნება შთანთქმის სიჭარბე, ე.ი მოხდა უფრო მეტი დანახარჯის შთანთქმა, ვიდრე მისაკუთვნებელი იყო.



## 1.2 პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები

წარმოების დანახარჯების სწორი აღრიცხვისათვის საჭიროა თვითღირებულების კალკულაციის ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომელიც უზრუნველყოფს წარმოებული პროდუქტისათვის დანახარჯების სწორ მიკუთვნებას.

განსხვავებენ თვითღირებულების კალკულაციის შემდეგ მეთოდებს:

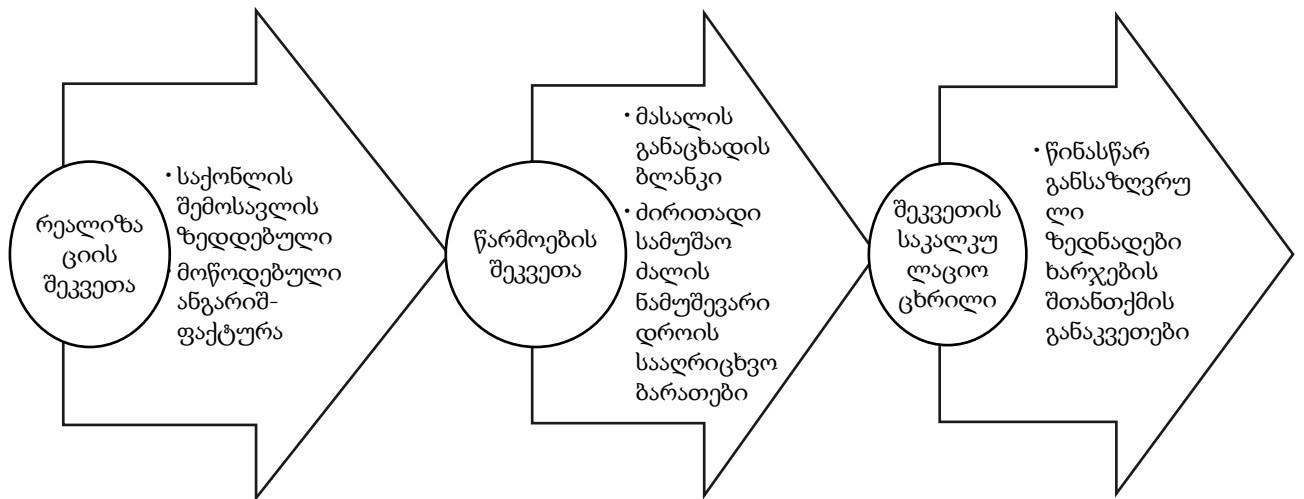
- დანახარჯთა კალკულაცია შეკვეთის მიხედვით;
- დანახარჯთა კალკულაცია ნაკეთობათა პარტიის მიხედვით;
- დანახარჯთა კალკულაცია პროცესების მიხედვით.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

**დანახარჯთა კალკულაცია შეკვეთის მიხედვით** - მოცემული მეთოდი გამოიყენება მაშინ, როდესაც მომხმარებელი საწარმოს აძლევს სპეციალურ შეკვეთას. ამ დროს, როგორც წესი, შეკვეთის შესრულებას სჭირდება სპეციალური (განსაკუთრებული, სხვებისგან განსხვავებული) პროდუქტის დამზადება და შესაბამისად, წარმოიქმნება, სპეციალური, სხვა შეკვეთებისაგან განსხვავებული დანახარჯები.

შეკვეთის მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის მთავარ მიზანს წარმოადგენს კონკრეტული შეკვეთის შესრულებასთან დაკავშირებული დანახარჯების განსაზღვრა და მათი აღრიცხვა, რათა მოხდეს კონკრეტული შეკვეთის ფარგლებში წარმოშობილი დანახარჯების შეფასება და სწორი მიკუთვნება პროდუქციის თვითღირებულებაზე. ასეთი შეკვეთების სწორი აღრიცხვისათვის, როგორც წესი, თითოეულ შეკვეთას ენიჭება საკუთარი ნომერი და კონკრეტულ შეკვეთასთან დაკავშირებული დანახარჯები აღრიცხება შესაბამის საკალკულაციო უწყისზე.

ამრიგად, დანახარჯთა კალკულაციის მოცემული მეთოდის გამოყენების დროს წარმოების მოცულობა და შეკვეთა დამოკიდებულია კომერციის ნაწილისაგან (კლიენტის) შეკვეთაზე. ხოლო დანახარჯთა აღრიცხვის სისტემა კი ილუსტრაცია N3-ზე შემდეგნაირად გამოიყურება:



ილუსტრაცია N3. დანახარჯთა აღრიცხვის სისტემა შეკვეთის მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდის დროს.

**დანახარჯთა კალკულაცია ნაკეთობათა პარტის მიხედვით** - დანახარჯთა კალკულაციის აღნიშნული მეთოდი შეკვეთის მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდის მსგავსია, რადგან ამ შემთხვევაშიც, წინას მსგავსად, დანახარჯების განსაზღვრა ხდება კონკრეტული სახეობის პროდუქტზე, მაგრამ იმ განსხვავებით, რომ ეს არ წარმოადგენს მომხმარებლის მიერ კონკრეტული შეკვეთის საფუძველზე დამზადებულ პროდუქტს.

დანახარჯთა კალკულაციის მოცემული მეთოდი ყველაზე მეტად გავრცელებულია ისეთი ტიპის წარმოებაში, რომლის დროსაც ხდება დიდი რაოდენობის იდენტური პროდუქციის წარმოება - სერიული წარმოება. ასეთ დროს წარმოებული პარტის დანახარჯების ერთმანეთის იდენტურია. პარტია, შეკვეთის მსგავსად აერთიანებს იდენტურ პროდუქტს, რომელიც განსხვავდება სხვა პარტისაგან.

პარტიის დანახარჯების სწორი მიკუთვნებისათვის თითოეულ პარტიას მინიჭებული აქვს პარტიის ნომერი. აღნიშნული პარტიის ნომერი განასხვავებს პარტიებს ერთმანეთისაგან, რადგან თითოეულ პარტიაში განსხვავებული სახის პროდუქტია.

შესაბამისად, დანახარჯთა კალკულაციის ნაკეთობათა პარტიის მიხედვით მეთოდის დროს ხდება იდენტური საქონლის ერთ პარტიაში გაერთიანება და მათზე გაწეული საერთო დანახარჯის პარტიაზე გადანაწილება. ასეთ დროს პარტიის ერთეულზე გაწეული დანახარჯი გაიანგარიშება შემდეგი მარტივი ფორმულით:

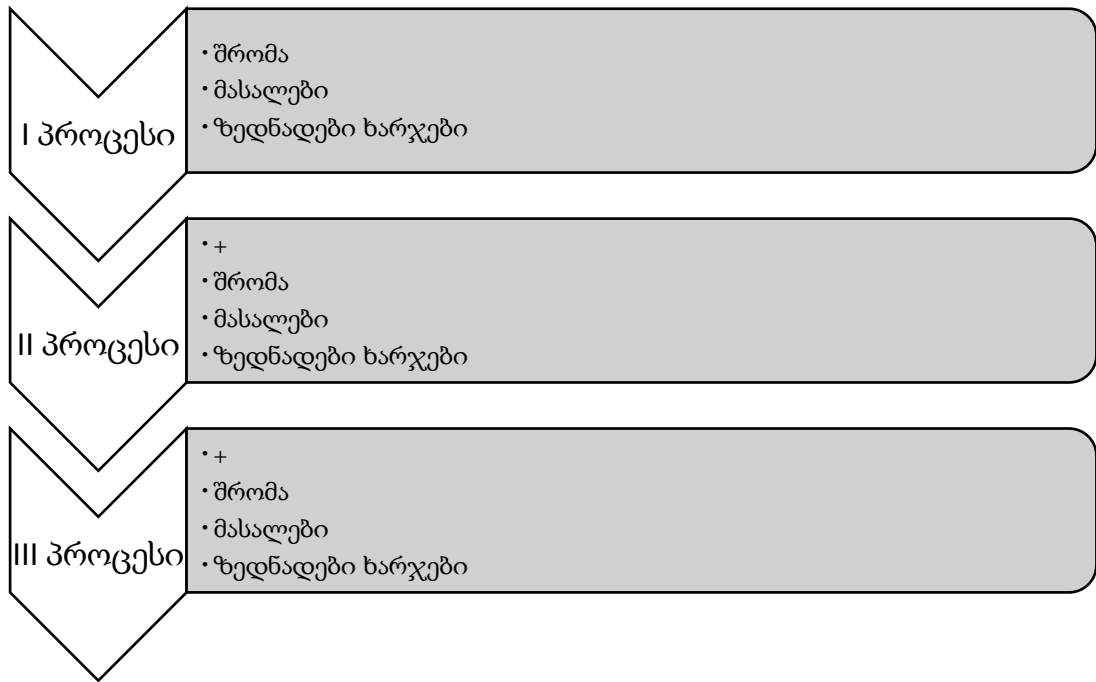
$$\text{დანახარჯი პარტიის შემადგენელი ნაკეთობის ერთეულისათვის} \\ = \frac{\text{ნაკეთობათა პარტიის მთლიანი საწარმოო დანახარჯი}}{\text{პარტიაში შემავალი ერთეულების რაოდენობა}}$$

**დანახარჯთა კალკულაცია პროცესების მიხედვით** - პროცესების მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდი გამოიყენება მასობრივი წარმოების დროს, როდესაც ხდება მრავალი იდენტური პროდუქტის წარმოება. მოცემული მეთოდის ერთ-ერთი თავისებურება მდგომარეობს იმაში, რომ წარმოების ყველა პროდუქტი აბსოლუტურად იდენტურია და ერთმანეთისგან არაფრით განსხვავდება. აღნიშნული იდენტურობიდან გამომდინარე, წარმოების თითოეული პროცესისათვის ხდება პროდუქტის ერთეულის წარმოების საშუალო დანახარჯის გამოთვლა.

აღნიშნული მეთოდის მთავარ თავისებურებას წარმოადგენს ის, რომ ერთი პროცესის შედეგი ქმნის შემდეგი პროცესის მასალების ხარჯს. ამრიგად, დანახარჯთა კალკულაციის მოცემული მეთოდის დროს ხდება წარმოების დანახარჯების დათვლა პროცესების მიხედვით, თითოეულ ეტაპზე.

წარმოების პროცესები წარმოდგენილია ილუსტრაცია N4-ზე, სადაც ჩანს, რომ პირველი პროცესის დროს ხდება შრომითი, მასალებისა და სხვა ზედნადები ხარჯების გაწევა და თავის მხრივ, პირველი პროცესი წარმოადგენს მეორე პროცესის დანახარჯს, რომლის განმავლობაშიც პირველი პროცესის დანახარჯებს ემატება მეორე პროცესის განმავლობაში გაწეული დანახარჯები და ამრიგად გრძელდება შემდეგ პროცესებში საბოლოო პროდუქტის მიღებამდე.

ილუსტრაცია N4. დანახარჯების გადასვლა პროცესებში.



აღსანიშნავია ისიც, რომ პროცესების მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდის დროს ხშირად გასათვალისწინებელია დანაკარგები და ნარჩენი პროდუქცია. პროცესული წარმოების დროს ხშირად ხდება, როდესაც დამუშავებული ერთეულების რაოდენობა განსხვავებულია დამუშავების შედეგად მიღებული ერთეულების რაოდენობისაგან, რადგან ხშირად წარმოების პროცესს ახასიათებს დანაკარგები და ნარჩენი პროდუქცია. მაგალითისათვის, 100 ლიტრი რძისაგან შეიძლება მივიღოთ 95 ლიტრი ნარევი, რადგან რძის გარდაქმნის პროცესი ხასიათდება თავისი დანაკარგით. ამრიგად, დანაკარგი შეიძლება წარმოიშვას უშუალოდ წარმოების თავისებურებიდან გამომდინარე, რასაც შეიძლება იწვევდეს მაგალითად: აორთქლება, ცხიმიანობის დაკარგვა და ა.შ. წარმოების სპეციფიკიდან გამომდინარე. წარმოების დანაკარგების სიდიდე დამოკიდებულია მის ტექნოლოგიაზე, ტექნიკაზე, ნედლეულზე და სხვა მრავალ ფაქტორზე. მათი წინასწარ განსაზღვრისათვის კომპანია კვალიფიციური დამოუკიდებელი სპეციალისტის დახმარებით, ექსპერიმენტულად ადგენს წარმოების დანაკარგის ნორმებს. შესაბამისად, წარმოებას გაანგარიშებული აქვს გარკვეული პროპორცია, რაც იკარგება ნედლეულის ყოველ ერთეულზე. ასეთ წინასწარ გაანგარიშებულ პროპორციას ნორმატიული დანაკარგი ეწოდება. წარმოების პროცესს ხშირად აქვს ნარჩენები, რომელსაც შესაძლოა ჰქონდეს სარეალიზაციო ღირებულება,

ანუ იგი გამოიყენებოდა ისეთი ფორმით, რომელსაც შეიძლება წარმოება ვერ იყენებდეს პროდუქტის წარმოების პროცესში, მაგრამ შეიძლებოდა მისი რეალიზაცია. ნარჩენი პროდუქციის რეალიზაციის შემთხვევაში იგი არ გაითვალისწინება დანახარჯის სახით, თუმცა მისი რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგებით ხდება მასალის დანახარჯის შემცირება. ასეთ შემთხვევაში წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე საშუალო დანახარჯი შეიძლება გამოვითვალოთ შემდეგნაირად:

ერთეულის საშუალო დანახარჯი

$$= \frac{\text{პროცესის მთლიანი დანახარჯი} - \text{ნორმატიული დანაკარგის სარეალიზაციო ღირებულება}}{\text{მოხმარებული ნედლეულის რაოდენობა} - \text{ნორმატიული დანაკარგი}}$$

თუმცა წარმოების პროცესში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ნორმატიული დანაკარგისგან განსხვავებულ მაჩვენებელს. ასეთ დროს ადგილი აქვს ზენორმატიულ დანაკარგს ან ზენორმატიულ ნამეტს. ზენორმატიული დანაკარგი დან ნამეტი არ ჩაირთვება წარმოებული პროდუქტის დანახარჯში, ხოლო მისი ერთეულები შეფასდება წარმოებული პროდუქციის ერთეულების ფასით.

## თავი 2. წარმოების დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები შპს „რძის პროდუქტებში“

შპს „რძის პროდუქტებში“ დანახარჯთა ცენტრების ურთიერთქმედება შემდეგნაირია: რძის დანახარჯთა ცენტრი, ფერმებისაგან ყიდულობს ნედლ რძეს წარმოებისათვის ნედლეულის უზრუნველსაყოფად და ამისათვის გასწევს ერთი მხრივ, დანახარჯებს, რომელსაც ქვემოთ დეტალურად განვიხილავთ, ხოლო, მეორეს მხრივ, იგი მიაწვდის შეგროვებულ რძეს წარმოების დანახარჯთა ცენტრზე და ამგვარად მიღებული შემოსავლისა და გაწეული ხარჯების შეპირისპირებით ადგენს საკუთარ ფინანსურ შედეგს.

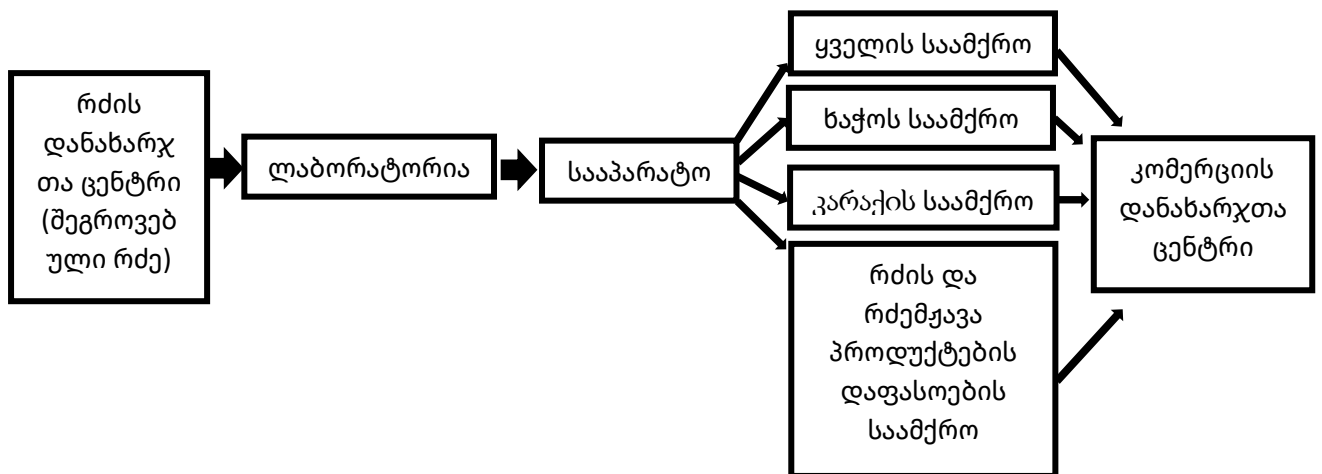
თავის მხრივ, წარმოების დანახარჯთა ცენტრი „ყიდულობს“ ნედლ რძეს რძის დანახარჯთა ცენტრისგან და სხვა ინგრედიენტებთან ერთად იყენებს წარმოებისათვის, ხოლო წარმოებულ პროდუქციას „მიჰყიდის“ კომერციის დანახარჯთა ცენტრს, რომელიც, თავის მხრივ, პასუხისმგებელია წარმოებული პროდუქციის ადგილობრივ ბაზარზე გასაღებაზე.

### 2.1 წარმოების დანახარჯების აღრიცხვა

შპს „რძის პროდუქტები“ ქართულ ბაზარზე წარმოადგენს კვების ინდუსტრიის ერთ-ერთ ყველაზე მსხვილ კომპანიას, რომლის ძირითადი მიზანია ჯანსაღი, ხარისხიანი და ნატურალური რძის პროდუქტები მიაწოდოს ქართულ კვების ბაზარს. კომპანიის წარმოების ასორტიმენტი შემოიფარგლება შემდეგი პროდუქტების წარმოებით: რძე, მაწონი, არაჟანი, იოგურტი, ხაჭო და კარაქი.

იგი არის მსოფლიოს ერთ-ერთი უდიდესი რძის პროდუქტების მწარმოებელი კომპანიის - ლაქტალისის შვილობილი კომპანია. თავის მხრივ, ლაქტალისის შვილობილი კომპანიები ჰყავს მთელი მსოფლიოს მასშტაბით რამდენიმე ქვეყანაში.

შპს „რძის პროდუქტებში“ წარმოების პროცესის ამსახველი სქემა შემდეგნაირად გამოიყურება:



ილუსტრაცია N5.შპს „რძის პროდუქტების“ დანახარჯთან ცენტრების ურთიერთქმედება.

ზემოთმოცემული ილუსტრაცია გვიჩვენებს შპს „რძის პროდუქტების“ დანახარჯთა ცენტრების პროცესულ ურთიერთქმედებას, პროდუქციის წარმოებისათვის საჭირო პირველადი ნედლეულიდან, მზა პროდუქციის რეალიზაციამდე პროცესში.

აღნიშნული პროცესის ისრების მოძრაობის მიმართულებით შემდგენიარად მიმდინარეობს:

1) წარმოების პროცესის დაწყებამდე ხდება ძირითადი ნედლეულის, რძის შეგროვება, რომელსაც უზრუნველყოფს რძის დანახარჯთა ცენტრი. მოსახლეობისგან მიღებული რძე ლაბორატორიაში შედის შეგროვებული რძის სახელწოდებით, სადაც ძირითად ნედლეულს უტარდება ყველა საჭირო გამოკვლევა.

2) რძის დანახარჯთა ცენტრიდან მიღებულ შეგროვებულ რძეს ლაბორატორია ამოწმებს, რომელიც მოიცავს რამდენიმე პროცედურას. აღნიშნული პროცედურებისათვის ლაბორატორია იტოვებს შეგროვებული რძის ყოველი 1000 ლიტრიდან 1 ლიტრს, რათა მოახდინოს მისი შესაბამისი შემოწმება და აღმოფხვრას რაიმე დაავადების ან უკუჩვენების გამოვლენა შემდგომ წარმოებულ პროდუქტში, როგორც პროდუქციის გაფუჭების კუთხით, ასევე გაყიდვის შემდგომ მომხმარებელზე ზემოქმედების კუთხით. შესაბამისად, ძირითადი ნედლეულის 0,1% რჩება

ლაბორატორიაში. რძის ტესტირების შემდეგ მისი წარმატებით გავლის შემთხვევაში, ლაბორატორია რძეს შემოწმებული რძის დასახელებით მიაწვდის სააპარატო განყოფილებას.

3) სააპარატო განყოფილება უზრუნველყოფს შემოწმებული რძის ქიმიურ დონეზე დაშლას მასში შემავალ ცილად, ცხიმად და წყლად, აღნიშნული პროცესი ხასიათდება საშუალოდ 2.7%-იანი დანაკარგით, რის გამოც შედეგობრივად მიღებული ცხიმის, ცილისა და წყლის გაერთიანებით მიიღება ნაკლები ნედლეული.

4) გამომდინარე იქიდან, რომ მოცემული კომპანია აწარმოებს რძის ნაწარმს და მისთვის მთავარ ნედლეულს წარმოადგენს რძეში შემავალი ცხიმი და ცილა, ყველა საამქროს სჭირდება წარმოებაში სააპარატო განყოფილების მიერ მიღებული ცხიმი და ცილა, რათა შემდგომ საწარმოო პროცესში თავად შეაერთონ ისინი ცხიმისა და ცილის სასურველი ბალანსის მისაღებად. შესაბამისად, სააპარატო ყველა საწარმოო საამქროს აწვდის ცილისა და ცხიმის მასას, რომელიც ცილად და ცხიმად იწოდება და წარმოადგენს ყველა საწარმოო საამქროს ძირითად ნედლეულს. წარმოების შემდეგ, სანამ მოხდება მისი მიწოდება კომერციის დანახარჯთა ცენტრისათვის, თითოეული საწარმოო საამქრო ახდენს წარმოებული პროდუქციის დასაწყობებას. შპს „რძის პროდუქტებს“ წარმოების სფეროში ჰყავს რამდენიმე უცხოელი სპეციალისტი, რომელიც პერიოდულად იგზავნებიან დედა კომპანიისაგან სხვადასხვა ქვეყნებში შვილობილ საწარმოებში, წარმოების პროცესის ხარვეზების აღმოსაფხვრელად და პროცესის სრულყოფისათვის. შპს „რძის პროდუქტებში“ აღნიშნულ პოზიციას ითავსებს 2 უცხოელი სპეციალისტი, რომელთაგან ერთი აკონტროლებს საწარმოო პროცესში წარმოქმნილ დანაკარგებს, ხოლო მეორე სპეციალისტის მოვალეობაა მუდმივი კონტროლი იქონიოს დასაწყობებული პროდუქტის გამოშრობის პროცესზე. აღნიშნული პერსონალის აღრიცხვის საფუძველზე გამოთვლილი მონაცემების მიხედვით, წარმოების პროცესს საშუალოდ ახასიათებს ცილისა და ცხიმის 2,55% დანაკარგი, ხოლო გამოშრობის პროცესში იკარგება ცილისა და ცხიმის 1,7%.

5) წარმოების პროცესის დასრულების შემდეგ თითოეული საამქრო დასაწყობებულ მზა პროდუქციას აწვდის კომერციის დანახარჯთა ცენტრს, რომელიც ახორციელებს წარმოებული პროდუქციის რეალიზაციას.

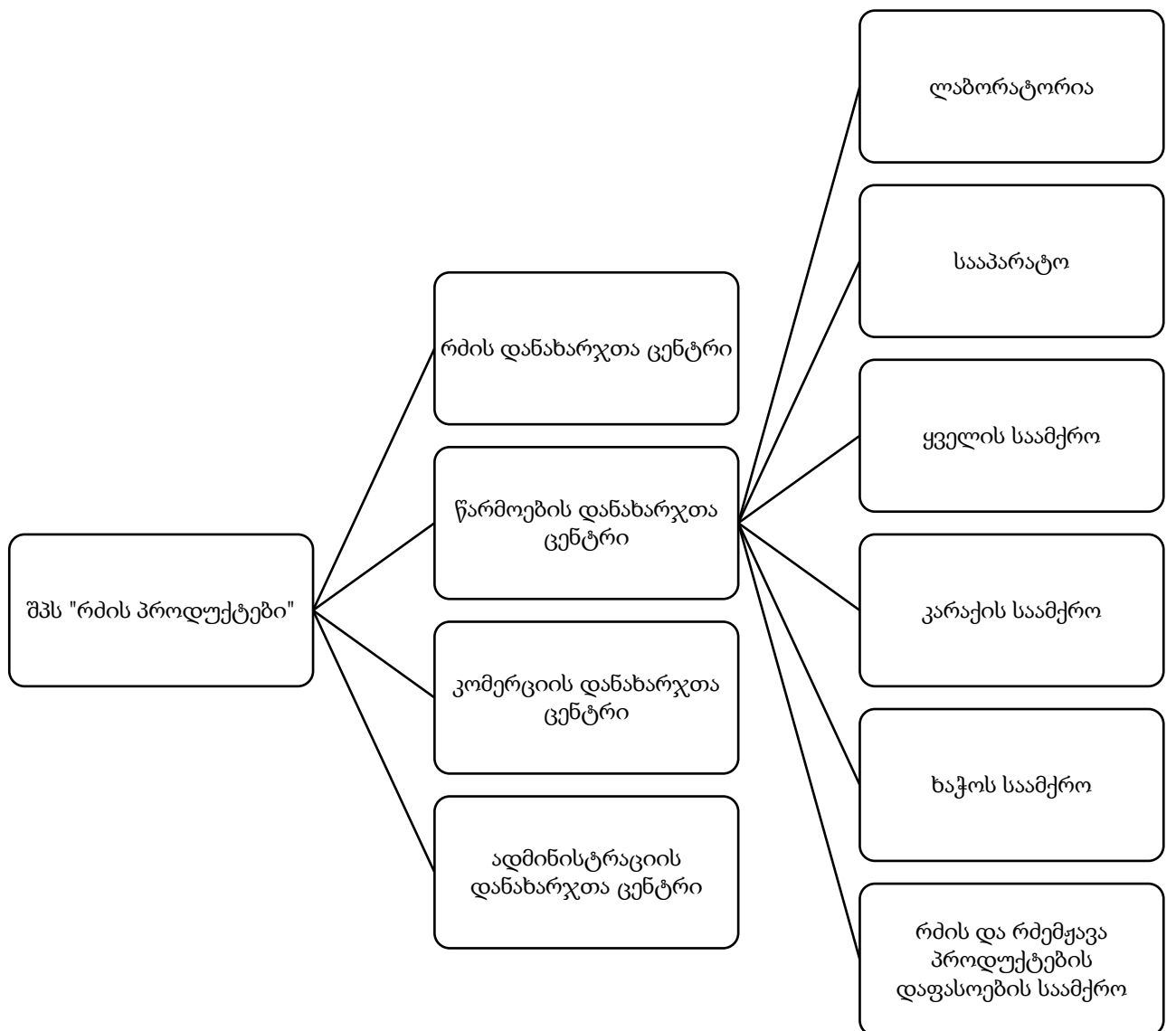


ამრიგად, ზემოთაღწერილ პროცესში შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების პროცესი ხასიათდება შემდეგი დანაკარგებით:

- 1) ლაბორატორია - 0,1%
- 2) სააპარატო - 2,7%
- 3) წარმოების პროცესის დანაკარგი - 2,55%
- 4) გამოშრობა - 1,7%

შესაბამისად, წარმოების პროცესისათვის მიღებული 1000 ლიტრი ნედლი რძე აღნიშნული დანაკარგების გათვალისწინებით წარმოებულ პროდუქციაში მონაწილეობს 931,14 კილოგრამით, რაც გვიჩვენებს, რომ მისი გამოსავლიანობაა 93,11%, ხოლო ჯამში იკარგება 6,89%.

რაც შეეხება შპს „რძის პროდუქტების“ დანახარჯთა ცენტრების მთლიან სტრუქტურას, იგი წარმოდგენილია ილუსტრაცია N6-ზე.



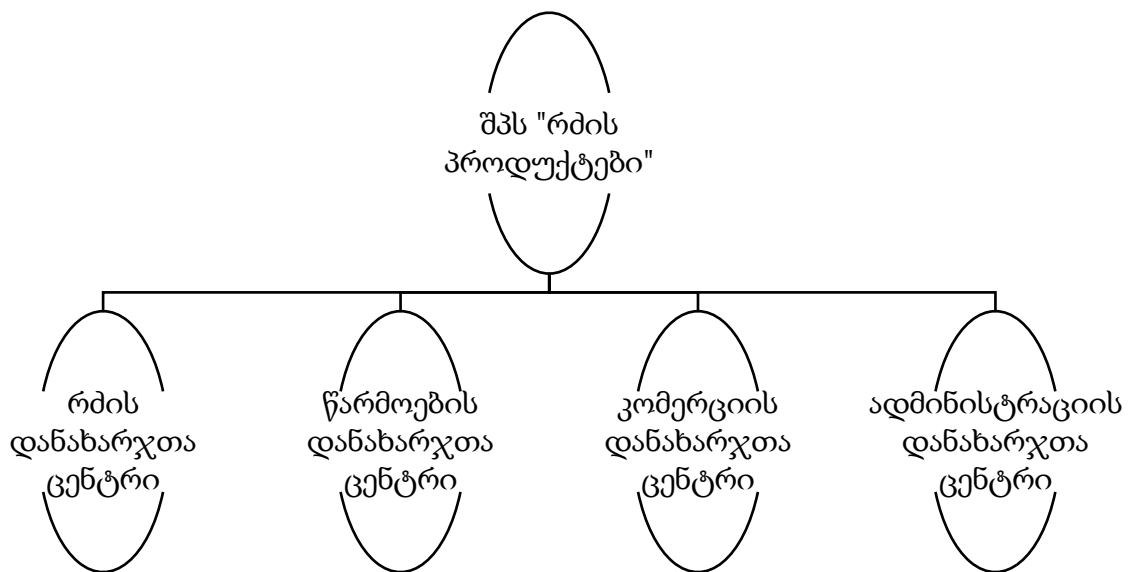
ილუსტრაცია N6. შპს „რძის პროდუქტების“ დანახარჯთა ცენტრები.

შპს „რძის პროდუქტებს“ გამოსაშვები პროდუქციის წარმოების დანახარჯების ეფექტიანი აღრიცხვის მიზნით, კომპანიის მთლიანი საწარმოო პროცესი დაყოფილი აქვს დანახარჯთა ცენტრებად, კერძოდ, რძის დანახარჯის ცენტრად და წარმოების დანახარჯთა ცენტრად, (ასევე, კომერციის დანახარჯთა ცენტრად, მაგრამ აღნიშნული დანახარჯთა ცენტრი ჩვენი კვლევის ობიექტს არ წარმოადგენს).

„დანახარჯთა ცენტრი არის წარმოების ან მომსახურების ადგილი, ფუნქცია, საქმიანობა, ან დანადგარის ნაწილი, რომლისთვისაც განისაზღვრება და აღირიცხება დანახარჯები“. [11,14].

წარმოების სფეროს დანახარჯთა ცენტრებად დაყოფა კომპანიას საშუალებას აძლევს უკეთ შეაფასოს დანახარჯის თითოეული ცენტრის ეფექტიანობა, დააკვირდეს წარმოების სფეროში წარმოქმნილ პრობლემას რომელი დანახარჯის ცენტრი იწვევს და მოახდინოს ზუსტი და სწრაფი რეაგირება მის აღმოსაფხვრელად. თითოეული დანახარჯის ცენტრი პასუხისმგებელია საკუთარ შემოსავლებსა და ხარჯებზე, ხოლო საერთო, გლობალურ შედეგს კი აკვირდება და აკონტროლებს კომპანიის მენეჯმენტი.

შპს „რძის პროდუქტები“ საკუთარ საქმიანობას ყოფს შემდეგ დანახარჯის ცენტრებად, რომელიც წარმოდგენილია ილუსტრაცია N7-ზე:



ილუსტრაცია N7. შპს „რძის პროდუქტების“ დაყოფა დანახარჯთა ცენტრებად.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

**რძის დანახარჯთა ცენტრი** - პირველი დანახარჯთა ცენტრი, რომელიც უზრუნველყოფს შპს „რძის პროდუქტების“ წარმატებულ საქმიანობას არის რძის

დანახარჯთა ცენტრი. უმნიშვნელოვანესი ადგილი უკავია კომპანიის საწარმოო საქმიანობაში, რადგან იგი ამარაგებს კომპანიის წარმოებას ნატურალური რძით.

როგორც მოგეხსენებათ, რძის მწარმოებელი კომპანიისათვის საკუთარი პროდუქციის წარმოებისათვის უმნიშვნელოვანეს ნედლეულს წარმოადგენს რძე და რძის შემცველები. შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების უმთავრეს ნედლეულს წარმოადგენს ნედლი რძე, რომელსაც კომპანია აგროვებს მოსახლეობისაგან და ფერმებისაგან. აღნიშნული მიზნის მისაღწევად კომპანიას გამოყოფილი აქვს რძის ცალკე მიმართულება - დანახარჯთა ცენტრი, რომელსაც ჰყავს თავისი ხელმძღვანელობა და პასუხისმგებელია წარმოების ნედლი და სალი რძით მომარაგებაზე.

რძის დანახარჯთა ცენტრი უზრუნველყოფს ქვეყნის მასშტაბით წინასწარ დაგეგმილ ადგილებზე სატვირთო რეზერვუარებით ტრანსპორტირებას და რძის შეგროვებას. მიუხედავად იმისა, რომ მოცემული დანახარჯთა ცენტრისათვის საკალკულაციო ერთეული, ერთი შეხედვით, 1 ლიტრი რძეა, ლაქტალისის სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით აღნიშნული მაჩვენებელი არ წარმოადგენს რძის, როგორც ძირითადი ნედლეულის საუკეთესოდ შეფასების საშუალებას, რადგან რძე გამოიყენება ნარევების მისაღებად, მნიშვნელოვანია მასში შემავალი ცილისა და ცხიმის პროცენტული შემადგენლობა, შესაბამისად, რძის დანახარჯთა ცენტრი საკალკულაციო ერთეულად იყენებს შეგროვებულ ცილასა და ცხიმს. როდესაც იგი გადასცემს წარმოებას შეგროვებულ ნედლეულს, იგი მას აფასებს ცილისა და ცხიმის კილოგრამისათვის დაბიუჯეტებული ფასის მიხედვით და აღრიცხავს, როგორც საკუთარ შემოსავალს. ამრიგად, იგი ერთმანეთს უპირისპირებს რძის შეგროვებაზე გაწეულ მთლიან დანახარჯებს წარმოებისათვის გადაცემული ცილისა და ცხიმის ღირებულებას (შემოსავალს) და გამოჰყავს საკუთარი მოგება, რომელიც იწოდება რძის შედეგის სახელწოდებით.

მოცემული დანახარჯთა ცენტრის ძირითად დანახარჯებს პერსონალის ანაზღაურებასთან ერთად წარმოადგენს საწვავისა და ტრანსპორტის შეკეთებასთან დაკავშირებული დანახარჯები, როგორც არის, სათადარიგო ნაწილების დანახარჯები.

	იანვარი	თებერვალი	მარტი	აპრილი	მაისი
--	---------	-----------	-------	--------	-------

იმისათვის, რომ კომპანიამ ეფექტიანად მართოს საკუთარი დანახარჯები, საჭიროა მისი აღრიცხვის სწორი მიდგომა, ამისათვის კი საჭიროა პირველადი დოკუმენტები. მოცემული დანახარჯების აღრიცხვისათვის, ბუღალტერიის დეპარტამენტი იყენებს ანგარიშ-ფაქტურებს, ხოლო ფინანსური ანალიზის დეპარტამენტი უფრო დეტალურად განიხილავს აღნიშნულ დანახარჯებს და იმისათვის, რომ სწორად მოხდეს დანახარჯების გადანაწილება შესაბამის პარტიის რძეზე, იყენებს შიდა დოკუმენტებს, რომელსაც ადგენს რძის დანახარჯთა ცენტრის ხელმძღვანელი. იმისათვის, რომ მოხდეს კონკრეტული დანახარჯის ეფექტიანობის მუდმივი შემოწმება, ფინანსური ანალიზის დეპარტამენტი მოცემული დანახარჯთა ცენტრისათვის ყოველთვე ითვლის პროპორციებს. აღნიშნული პროპორციები ხასიათდება თითოეული დანახარჯთა ცენტრის სპეციფიკაციით. კერძოდ, გამომდინარე იქიდან, რომ რძის დანახარჯთა ცენტრის მთავარი ვალდებულებაა, მაქსიმალურად ეფექტიანად მოახდინოს რძის შეგროვება საწარმოსათვის და მისი საქმიანობა დაკავშირებულია ტრანსპორტირებასთან, მათი საქმიანობის ეფექტიანობისათვის ხდება შემდეგი პროპორციების მუდმივი მონიტორინგი: საწვავის ხარჯი/კმ, შეგროვებული რძე/გავლილი კმ, შეგროვებული რძე/საწვავის ხარჯი.

ჩამოთვლილთაგან პირველი პროპორცია ამოწმებს რა ღირებულების საწვავი დაიხარჯა გავლილ კილომეტრზე. მოცემული პროპორცია შეიძლება იცვლებოდეს იმის მიხედვით, თუ რომელი რეგიონიდან ხდება რძის ტრანსპორტირება, რადგან მთაგორიანი რეგიონები ხასიათდება საწვავის მაღალი დანახარჯით და ნაკლებად ეფექტიანს ხდის დანახარჯთა ცენტრის საქმიანობას.

ცხრილი N1 აჯამებს ზემოთ მოცემული პროპორციების მაჩვენებლებს 2020 წლის პირველი ხუთი თვისათვის.

დაფარული მანძილი (კმ)	13 492.75	10 888.92	12 873.37	13 084.2	12 262.98
საწვავის ხარჯი (ლარი)	5 801.88	5 054.64	5 895.36	6 018.73	5 916.89
შეგროვებული რძე (ლიტრი)	694 779.75	622 258.51	725 880.19	603 394.35	797 169.34
საწვავის ხარჯი/კმ (ლარი/კმ)	<b>0.43</b>	<b>0.4642</b>	<b>0.4579</b>	<b>0.46</b>	<b>0.4825</b>
შეგროვებული რძე/გავლილი კმ (ლიტრი/კმ)	<b>51.49</b>	<b>57.15</b>	<b>56.39</b>	<b>46.12</b>	<b>65.01</b>
შეგროვებული რძე/საწვავის ხარჯი (ლიტრი/ლარი)	<b>119.75</b>	<b>123.11</b>	<b>123.13</b>	<b>100.25</b>	<b>134.73</b>

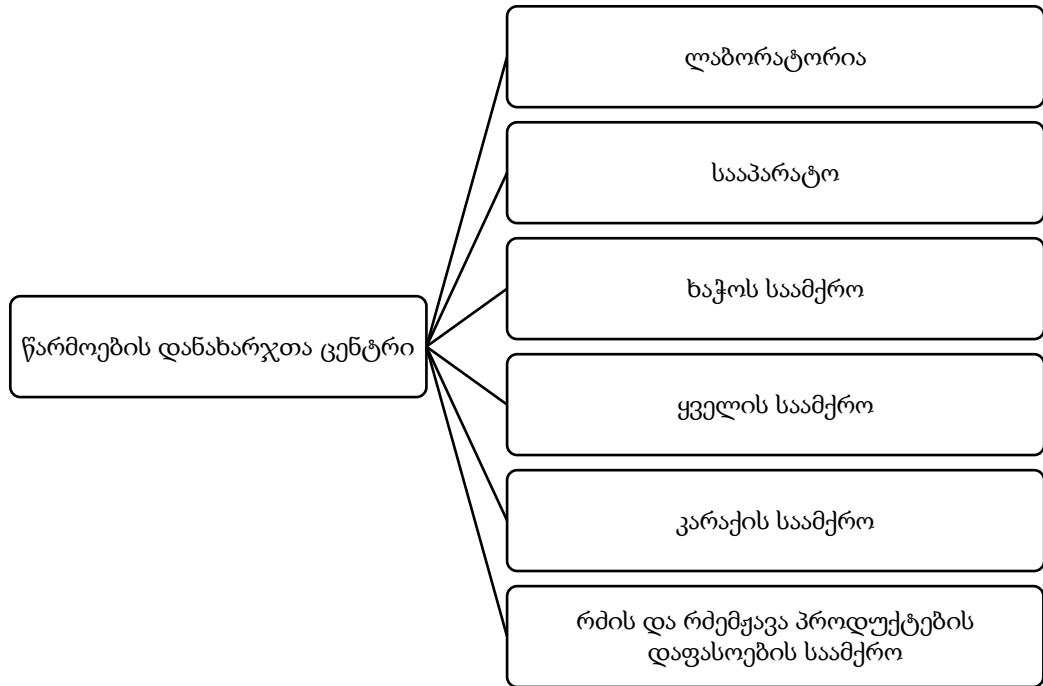
ცხრილი N2. დანახარჯთა პროპორციები რძის დანახარჯთა ცენტრისათვის.

როგორც ცხრილი N2 გვიჩვენებს, საწვავი გადაადგილებისათვის ყველაზე ეფექტიანად იხარჯებოდა იანვრის თვეში 43 თეთრი ყოველ 1 კილომეტრზე, ხოლო ყველაზე არაეფექტიანად - მაისის თვეში, 48 თეთრი ყოველ 1 კილომეტრზე.

ხოლო ერთეულ კილომეტრზე ყველაზე მეტი რძე შეგროვდა მაისის თვეში 65,01 ლიტრი, ყველაზე ნაკლები კი - აპრილში, 46,12 ლიტრი. ხოლო საწვავის დანახარჯის მიხედვითაც ყველაზე ეფექტიანი იყო აპრილის თვე, როდესაც 1 ლარის საწვავით 134,73 ლიტრი რძე შეგროვდა, ხოლო ყველაზე არაეფექტიანი კი - აპრილის თვე - 1 ლარის საწვავით შეგროვდა 100,25 ლიტრი რძე. აღნიშნული მაჩვენებელი საშუალებას გვაძლევს დავინახოთ 1 ლიტრი რძის ტრანსპორტირებისათვის რამდენი ლარი დაიხარჯა.

**წარმოების დანახარჯთა ცენტრი** - შემდგომი და შპს „რძის პროდუქტების“ საქმიანობის უმთავრესად განმსაზღვრელი დანახარჯთა ცენტრია

წარმოების დანახარჯთა ცენტრი, რომელიც, თავის მხრივ, აერთიანებს რამდენიმე საამქროს. ილუსტრაცია N8-ზე მოცემულია წარმოების დანახარჯთა ცენტრის ჩაშლა საამქროებად:



ილუსტრაცია N8. წარმოების დანახარჯთა ცენტრის ჩაშლა შემადგენელ საამქროებად.

განვიხილოთ თითოეული საამქროს ფუნქცია დეტალურად:

**ლაბორატორია** - იმისათვის, რომ შპს „რძის პროდუქტებმა“ მომხმარებლებს შესთავაზოს ჯანსაღი პროდუქტი, რომელიც მუდმივად განვითარდება, მას სჭირდება ლაბორატორია. უფრო კონკრეტულად, შპს „რძის პროდუქტებში“ ლაბორატორიას აქვს 2 ძირითადი ფუნქცია:

- 1) როგორც ზემოთ აღინიშნა, რძის დანახარჯთა ცენტრი ნელ-ნელა აგროვებს მოსახლეობისაგან და ფერმებისაგან, შესაბამისად, ერთ რეზერვუარში გროვდება სხვადასხვა წყაროებიდან მიღებული რძე. ამიტომ საჭიროა მოხდეს მისი შემოწმება ლაბორატორიულად, რათა საწარმო დარწმუნდეს, რომ მათ მიერ მიღებული ნედლეული ჯანსაღია და მისი გამოყენებით დამზადებულ პროდუქტს არ ექნება ჯანმრთელობისათვის მავნე თვისებები. იმისათვის, რომ

არაჯანსაღი რძე არ შეერიოს ჯანსაღ რძეს, ლაბორატორიის თანამშრომლები უზრუნველყოფენ რძის შემოწმებას ფერმების დონეზე, მაგრამ საბოლოო შემოწმებას მაინც გადის საწარმოში შემოსული რძე.

- 2) თანამედროვე წარმოებაში, კონკურენციის სულ უფრო გამწვავებიდან გამომდინარე, აუცილებელია წარმოებული პროდუქცია პასუხობდეს თანამედროვე გამოწვევებს და საწარმო მუდმივად ზრუნავდეს მის სრულყოფასა და განვითარებაზე. აღნიშნული გაუმჯობესება შეიძლება გამოიხატებოდეს, ერთი მხრივ, პროდუქტისათვის მეტი გამძლეობის მინიჭებაში, რათა პროდუქცია არ გაფუჭდეს საწარმოს საწყობში ან მაღაზიის დახლებზე და მომხმარებელს შეეძლოს მისი შეძენიდან მაქსიმალური ხანგრძლივობით სარგებლობა, ხოლო, მეორეს მხრივ, პროდუქტისათვის მეტი სასარგებლო თვისებების მინიჭებაში, როგორც არის, მეტი ვიტამინების მოთავსება, ცილისა და ცხიმის დარეგულირება და ახალი და უფრო მეტად მოთხოვნადი ინგრედიენტების დამატება ნაწარმისათვის ხილის ან სხვა რაიმე სახასიათო გემოს დამატება

აღნიშნული ფუნქციების შესასრულებლად შპს „რძის პროდუქტების“ ლაბორატორიაში მუდმივად მიმდინარეობს შესყიდული ნედლეულის ტესტირება, კერძოდ, შემოსული რძის, ასევე შესყიდული კარაქისა და რძის ფხვნილის. აღნიშნული ტესტირება ასევე ემსახურება სააღრიცხვო მიზნებს, რადგან, როგორც ზემოთ აღინიშნა, კომპანიის რძის და საწარმოო დანახარჯთა ცენტრისათვის ძირითადი ნედლეულთაგან (რძე, რძის ფხვნილი, კარაქი) სააღრიცხვო ერთეულია, არა თავად აღნიშნული ნედლეულის ერთეული კილოგრამებში ან ლიტრებში, არამედ, მათში შემავალი ცილისა და ცხიმის კილოგრამები. შესაბამისად, როდესაც საწარმოში შემოდის რძე, რძის ფხვნილი ან კარაქი, მავნე ნივთიერებებზე ტესტირებისას ასევე დგინდება მათი ცხიმინობა და ცილიანობა, რაც მისი ვარგისიანობის დადგენასთან ერთად ფინანსურ დეპარტამენტს საშუალებას აძლევს გადაიანგარიშოს ერთეულის ღირებულება უკვე არა როგორც შეკვეთაში მითითებული ჯამური წონის მიხედვით, არამედ, მასში შემავალი ცილისა და ცხიმის ერთეულების მიხედვით.



ასევე, ყოველდღიურად თითოეული საამქრო ვალდებულია ლაბორატორიაში მიიტანოს ყველა წარმოებული პროდუქტის წინასწარგანსახვრული რაოდენობა წარმოების ყველა ეტაპზე. კერძოდ, როდესაც დღის განმავლობაში იწარმოება რამდენიმე პარტია, თითოეული პარტიიდან საამქრო ლაბორატორიას აწვდის დადგენილი რაოდენობის პროდუქტს, რათა დროულად დადგინდეს პროდუქტის პრობლემურობა.

ლაბორატორია ასევე აწარმოებს პროდუქტებზე ისეთი სახის ცდებს, როგორც არის კონკრეტული ინგრედიენტის დამატება პროდუქტს და შემდგომ აწარმოებს განსახვრული ტემპერატურის პირობებში პროდუქტზე დაკვირვებას, რათა მოხდეს ინგრედიენტების ცვლილების შედეგის დადგენა და მოხდეს იმის შეფასება თუ რამდენად ვარგისია მიღებული ახალი პროდუქტის ბაზრისათვის მიწოდება.

აღსანიშნავია, რომ შპს „რძის პროდუქტებისათვის“ ლაბორატორიის დანახარჯები ყოველთვიურად 5 დან 20 ათასამდე მერყეობს და შესამჩნევი ადგილი უკავია ყოველთვიურ მენეჯერულ ანგარიშგებაში. ლაბორატორიის დანახარჯები პირდაპირპროპორციულია წარმოების დონისა, შესაბამისად, ყოველთვიური და ყოველწლიური ნორმატიული დანახარჯების დასაგეგმად, შპს რძის პროდუქტები წარმატებით იყენებს ამ დამოკიდებულებას.

აღნიშნული დამოკიდებულება მოცემული ცხრილი N3-ში:

ცხრილი N3. ლაბორატორიული დანახარჯების პროპორცია წარმოებაში 2020 წლის პირველი ხუთი თვისათვის.

	იანვარი	თებერვალი	მარტი	აპრილი	მაისი
წარმოება (ლარი)	2 712 567.15	2 248 792.48	2 415 757.72	2 650 539.43	2 595 174.27
ლაბორატორიული დანახარჯები (ლარი)	10 245.11	8 215.32	9 336.24	9 833.11	8 647.38

პროპორცია	0,38%	0,37%	0,39%	0,37%	0,33%
-----------	-------	-------	-------	-------	-------

**სააპარატო** - მას შემდეგ, რაც რძის დანახარჯთა ცენტრი/შესყიდვების დეპარტამენტი წარმოებას მიაწვდის ნედლ რძეს/რძის ფხვნილს/კარაქს და იგი გაივლის შემოწმებას ლაბორატორიაში, აღნიშნული ნედლეული მიეწოდება სააპარატოს.

სააპარატო უზრუნველყოფს ნედლეულის ქიმიურ დონეზე დაშლას და მათგან ცილის, ცხიმისა და წყლის გამოყოფას. როდესაც კონკრეტული პროდუქციის დამზადების საამქრო მიიღებს რაიმე სახის პროდუქტის დამზადების შეკვეთას, მას სჭირდება შეკვეთილი პროდუქტის ცილიანობის და ცხიმოვანობის შესაბამისი ნარევი, რათა შემდგომ მან დაამატოს შესაბამისი ინგრედიენტები, მიიღოს პროდუქტის მასა და შემდგომ შეფუთოს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპარატო დაკავებულია ნედლეულის დაშლის შედეგად მიღებული ცილისაგან, ცხიმისაგან და წყლისაგან დაამზადოს შეკვეთის შესაბამისი ნარევი და შემდგომ მიაწოდოს შესაბამისი საამქროს რეზერვუარებს. ამრიგად, სააპარატო მართავს წარმოებისათვის საჭირო ძირითადი ნედლეულის მარაგს და წარმოადგენს წარმოების პროცესის ერთ-ერთ საწყისს, შესაბამისად, წარმოების პროცესში აქვს უდიდესი მნიშვნელობა.

მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული საამქროს მიერ სააპარატოსათვის მიცემული შეკვეთა ნარევის დამზადებისათვის არის წინასწარგანსაზღვრული, როგორც წარმოების, ასევე მარკეტინგის განყოფილებების მხრიდან, ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა, დღის განმავლობაში აღმოჩნდეს ჭარბი ნარევი. აღნიშნულს იწვევს 2 შემთხვევა: 1) შესაძლებელია ნარევის დამზადების პროცესში გაყიდვების დეპარტამენტის მხრიდან შეიცვალოს შეკვეთა (შემცირდეს) და როდესაც ნარევის წარმოების პროცესი დაწყებულია, მისი შეჩერება და ნაწილის ამოღება (შემცირება) პრაქტიკულად შეუძლებელია; 2) სააპარატო საამქროს ყველა სახის ნარევისათვის აქვს დადგენილი ნორმა, მოცულობა, რომელზე მცირე მოცულობის ნარევის წარმოებაც მისთვის არაეფექტიანია, შესაბამისად, როდესაც რომელიმე საამქროს მიერ მიცემული შეკვეთა მცირედით ჩამორჩება ეფექტიან ნორმას სააპარატო იძლებულია აწარმოოს ეფექტიანი

ნორმის მინიმუმი იმ იმედით, რომ შემკვეთი საამქრო მას გამოიყენებს, თუმცა თუ საამქრო ვერ ახერხებს აღნიშნული ნამეტი ნარევის გამოყენებას, რჩება ჭარბი ნარევი.

ზემოთმოცემულ ორივე შემთხვევაში ფაქტი ერთია, სააპარატოს რჩება ნარევის ჭარბი ოდენობა, რომელზეც მან გაიღო დანახარჯები. აღნიშნული ნარევის შენახვა წარმოების შემდგომი დღისათვის პრაქტიკულად შეუძლებელია, რადგან ნარევის რეზერვუარები მუდმივად საჭიროა სხვა ცილისა და ცხიმის შემცველობის ნარევების დასამზადებლად, შესაბამისად, სააპარატოს უწევს ჭარბი ნარევის განადგურება. ასეთ დროს სააპარატო თვითღირებულებით ჩამოწერს ნარევს და მენეჯერულ ანგარიშგებაში შეიყვანს სხვადასხვა დანახარჯის სახით.

**ხაჭოს საამქრო** - ხაჭოს საამქრო წარმოადგენს პირველ საამქროს, რომელშიც უშუალოდ პროდუქტი იწარმოება და ფასოვდება. იგი პროდუქტის მასის მისაღებად ძირითად ნედლეულს, როგორც სხვა ყველა დანარჩენი საამქრო, იღებს სააპარატოსგან, შემდგომ ახდენს მის აღულებას შესაბამის რეზერვუარებში და ამ პროცესში ინგრედიენტების შერევას.

**ყველის საამქრო** - მოცემულ საამქროში ხდება რამდენიმე სახის ყველის დამზადება, კერძოდ, ჩვეულებრივი, იმერული და სულგუნის დამზადება, ასევე, განსხვავებული სახის ყველის, როგორც არის შებოლილი და ე.წ დაწნული ყველის, ასევე ალპურის, რომელიც დამზადების შემდეგ მწიფდება და ამ პროცესს საკმაოდ დრო (20 დღის შუალედი) ესაჭიროება. აღსანიშნავია, რომ ალპური ყველის დამზადება საჭიროებს ბევრი წვრილმანის გათვალისწინებას და იგი, მომწიფების პროცესში ხასიათდება გარკვეული დანაკარგებით.

**კარაქის საამქრო** - მოცემული საამქრო სხვა დანარჩენებისაგან განსხვავებულია, რადგან შპს „რძის პროდუქტები“ პირდაპირ არ ახდენს კარაქის წარმოებას. შპს „რძის პროდუქტებში“ ხდება იმპორტირებული კარაქის დანაწევრება, მასში შემავალი ცხიმისა და წყლის გაცალკეება და ახალი ნარევის მიღება. შესაბამისად, კარაქის საამქროს განსხვავებულობა მდგომარეობს იმაში, რომ იგი არ არის დამოკიდებული სააპარატოზე, რადგან მას არ სჭირდება სააპარატოსგან ნარევის მიღება საკუთარი პროდუქტის წარმოებისათვის. კარაქის საამქრო მთავარ ნედლეულს - კარაქს იღებს შესყიდვების

დეპარტამენტისაგან. მას შემდეგ, რაც შესყიდული კარაქი გაივლის ლაბორატორიულ შემოწმებას და დადასტურდება მისი ვარგისიანობა წარმოებაში გამოსაყენებლად, იგი მიეწოდება კარაქის საამქროს. კარაქის საამქრო მიღებულ კარაქს გადაადნობს და ქიმიურ დონეზე გამოაცალკევებს მასში შემავალ ნივთიერებებს (ძირითადად, ცხიმი და წყალი). მას შემდეგ რაც იგი მიიღებს წარმოებისათვის ყველა საჭირო ნედლეულს, შემდგომ იგი ქიმიურად ისევ აერთებს საკუთარი რეცეპტის შესაბამისად აღნიშნულ ნედლეულს ისე, რომ საკუთარი პროდუქტის მახასიათებლები დააბალანსოს და შესთავაზოს მყიდველს მათთვის ცნობილი კარაქის ასორტიმენტი.

**რძის და რძემჟავა პროდუქტების დაფასოების საამქრო** - მოცემული საამქრო წარმოადგენს ყველაზე დიდი ასორტიმენტის მქონე საამქროს. მიუხედავად იმისა, რომ მისი დასახელება ქმნის შთაბეჭდილებას, რომ იგი შეფუთვით არის დაკავებული, ასე არ არის. საკუთარ პროდუქტს თითოეული საამქრო თავად ფუთავს. ხოლო, რძე და რძემჟავა პროდუქტების დაფასოების საამქრო უზრუნველყოფს რამდენიმე სახის რძის, მაწვნის და არაწვნის წარმოებას. სხვა ყველა საამქრო ახდენს მხოლოდ ერთი პროდუქტის რამდენიმე სახეობის წარმოებას, ხოლო, ეს უკანასკნელი საამქრო კი ახდენს 3 პროდუქტის რამდენიმე სახესხვაობის დამზადებას და მისი წვლილი მთლიან წარმოებაში 50%-ზე მეტია. კარაქის საამქროს გარდა, სხვა დანარჩენი საამქროების მსგავსად, ნედლეულის ძირითად მასას იღებს სააპარატოსგან და შემდგომ იგი მხოლოდ ინგრედიენტებს ამატებს მას, ასევე ახდენს მის საბოლოო დაფასოებასა და შეფუთვას.

მიუხედავად იმისა, თითოეული საამქრო თავად ფუთავს წარმოებულ პროდუქციას, რძისა და რძემჟავა პროდუქტების დაფასოების საამქრო მაინც ყველაზე დიდ შესაფუთ საამქროს წარმოადგენს, გამომდინარე იქიდან, რომ მასში ხდება პროდუქციის ყველაზე ფართო ასორტიმენტის წარმოება. შესაბამისად, დიდი მოცულობის პროდუქციის შესაფუთად მოცემული საამქრო ხშირად იყენებს კომერციის დანახარჯთა ცენტრის რესურსებს, ამიტომ საჭირო ხდება ყოველთვის საერთო გამოყენების რესურსების სწორად გამიჯვნა წარმოების და კომერციულ დანახარჯთა ცენტრს შორის, ამიტომ თითოეული დანახარჯთა ცენტრი აწარმოებს ინდივიდუალურად აღრიცხვას საერთო რესურსების გამოყენების შესახებ, რათა

შემდგომ სწორად მოხდეს მათი გადანაწილება და წარმოებული პროდუქტის თვითღირებულებაში ჩართვა.

გარდა ზემოთმოცემული შემთხვევისა დანახარჯთა ცენტრებს შორის ხარჯების ყოველთვიური გამიჯვნა, შეფუთვის გარდა, ხდება შემდეგ შემთხვევაშიც: წარმოების დანახარჯთა ცენტრი წარმოებას გეგმავს კომერციის დანახარჯთა ცენტრის მითითებით, ბაზარზე არსებული მოთხოვნის შესაბამისად, თუმცა მიუხედავად იმისა, რომ კომერციის დანახარჯთა ცენტრს მიღებული აქვს კონკრეტული სავაჭრო ცენტრისაგან შეკვეთა, პროდუქტის ფაქტობრივი მიწოდებისას შეიძლება წარმოიშვას შეფერხება და ვერ მოხდეს პროდუქტის შეკვეთილი ოდენობით გასაღება. ასეთ შემთხვევაში, კომერციის დანახარჯთა ცენტრს რჩება ჭარბი პროდუქცია, რომელიც უნდა დაუბრუნოს წარმოების დანახარჯთა ცენტრს, თუმცა, გამომდინარე იქიდან, რომ აღნიშნული პროდუქტი მთელი დღის განმავლობაში იყო სატრანსპორტო საშუალებაში და მასზე ზემოქმედებდა ტრანსპორტირება, წარმოების დანახარჯთა ცენტრი უარს ამბობს ასეთი პროდუქტის უკან დაბრუნებაზე, რადგან საეჭვო ხდება მისი ვარგისიანობა, ამიტომ საჭირო ხდება ასეთი პროდუქტის გამოყენება ან განადგურება და შესაბამის ორ დანახარჯთა ცენტრს შორის წარმოქმნილი ხარჯების გადანაწილება. აღნიშნული პროცესი მიმდინარეობს შემდეგნაირად: წარმოება თანხმობას აცხადებს ასეთი ნედლეულის დაბრუნებაზე მხოლოდ მისი წარმოებაში ხელახალი გამოყენების მიზნით, თუმცა უარს აცხადებს მთლიანი ხარჯების საკუთარ თავზე გადანაწილებაზე, რადგან მან შეკვეთილი რაოდენობა წარმატებით დაამზადა და გასაღებაზე პასუხისმგებელი კომერციის დანახარჯთა ცენტრია. შესაბამისად, დანახარჯთა ცენტრები თანხმდებიან, რომ ჭარბი წარმოებიდან შესაბამისი პროდუქტის ცილისა და ცხიმის ღირებულება მიეკუთვნოს წარმოების დანახარჯთა ცენტრს, რადგან ის დაბრუნების შემდგომ ხელახლა აპირებს მის ჩართვას წარმოების პროცესში, ხოლო სხვა დანარჩენი ყველა პირდაპირი თუ არაპირდაპირი ხარჯი მიეკუთვნება კომერციის დანახარჯთა ცენტრს.

ასეთი გამიჯვნის შემდეგ ყოველთვიურად წარმოქმნილი და შემდგომ ზემოთმოცემული სქემით გადანაწილებული ასეთი დანახარჯები წარმოების მენეჯერულ აღრიცხვაში მონაწილეობას ღებულობს სააპარტოს მიერ განადგურებული ნარევის მსგავსად სხვადასხვა დანახარჯებში, რაც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული

კონკრეტული პროდუქტის წარმოებაში და გავლენას ახდენს წარმოების დანახარჯთა ცენტრის საერთო ყოველთვიურ შედეგზე.

**კომერციის დანახარჯთა ცენტრი** - შპს „რძის პროდუქტების“ შემდეგი დანახარჯთა ცენტრია კომერციის დანახარჯთა ცენტრი, რომელიც უძღვება კომპანიის წარმოებული პროდუქციის ადგილობრივი ბაზრისათვის მიწოდების საკითხს. აღსანიშნავია, რომ შპს „რძის პროდუქტები“ გარდა რძის პროდუქტების წარმოებისა, ასევე ახორციელებს რძის პროდუქტების იმპორტსაც. როგორც ზემოთ აღინიშნა, შპს „რძის პროდუქტები“ წარმოადგენს მსოფლიოს ერთ-ერთი უდიდესი რძის მწარმოებელი კომპანიის - ლაქტალისის შვილობილ კომპანიას, რომელსაც შვილობილი კომპანიები გააჩნია მსოფლიოს მასშტაბით. შესაბამისად, როდესაც ბაზარზე არის გარკვეული სახის პროდუქტზე მოთხოვნა და ამ მოთხოვნას აკმაყოფილებენ კონკურენტი საწარმოები, მაგრამ შპს „რძის პროდუქტებისათვის“ არაფექტიანია ასეთი პროდუქტის წარმოება, იგი ახორციელებს ასეთი პროდუქტის იმპორტს ლაქტალისის სხვა შვილობილი კომპანიებისაგან და აწვდის ადგილობრივ ბაზარს.

კომერციის დანახარჯთა ცენტრი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს წარმოების დანახარჯთა ცენტრისათვის წარმოებული პროდუქციის დაგეგმვაში, რადგან წარმოების დანახარჯთა ცენტრი საკუთარი ნორმატიული წარმოების მაჩვენებლად დაგეგმვაში ორიენტირად იყენებს კომერციის დანახარჯთა ცენტრის მოთხოვნას კონკრეტული სახეობის პროდუქტზე, ვინაიდან, კომერციის დანახარჯთა ცენტრი პირველი დეზულობს ბაზრისგან სიგნალებს და მის მიერ წარმოებისათვის გაკეთებული შეკვეთები ამ სიგნალებს ატყობინებს წარმოებას. შესაბამისად, წარმოების დანახარჯთა ცენტრი წარმოადგენს პრაქტიკულად დისტრიბუციას, რადგან შპს რძის პროდუქტებისათვის უფრო ეფექტიანია ჰყავდეს დისტრიბუციის საკუთარი ქსელი.

შპს „რძის პროდუქტებში“ კომერციის დანახარჯთა ცენტრის დამოუკიდებლად არსებობა განაპირობა შემდეგმა გარემოებამ: დედა კომპანია ლაქტალისის საქართველოში ჰყავდა საკუთარი დამოუკიდებელი კომპანია შპს „ლაქტალისის“ სახელწოდებით, რომელიც უზრუნველყოფდა სხვა ქვეყნებში არსებული შვილობილი კომპანიების წარმოებული პროდუქციის საქართველოს ბაზარზე შემოტანას, ასევე, უწევდა

სადისტრიბუციო მომსახურებას შპს რძის პროდუქტებს, შემდგომ კი მოხდა მათი გაერთიანება და ლაქტალისის ორი შვილობილი კომპანიის შერწყმის შედეგად წარმოიქმნა ერთი, რომელშიც შპს „ლაქტალისის“ ფუნქცია განისაზღვრა კომერციის დანახარჯთა ცენტრობით და პრაქტიკულად, გააგრძელა იგივე საქმიანობა, შპს „რძის პროდუქტების“ შემადგენლობაში.

ამრიგად, რძის დანახარჯთა ცენტრის ხარჯებს წარმოადგენს ნედლი რძის მოპოვებისათვის გაწეული დანახარჯები, ხოლო, შემოსავლებს წარმოადგენს წარმოებისათვის გადაცემული ცილისა და ცხიმის ღირებულება, ამგვარად, იგი ღებულობს საკუთარ შედეგს. წარმოების დანახარჯთა ცენტრისათვის დანახარჯებს წარმოადგენს წარმოებისა და ნედლეულის დანახარჯები, მათ შორის, რძის დანახარჯთა ცენტრისგან მიღებული ნედლი რძის ღირებულება. ხოლო შემოსავლებს, წარმოადგენს კომერციის დანახარჯთა ცენტრისათვის გადაცემული პროდუქციის ღირებულება, ხოლო კომერციის დანახარჯთა ცენტრისათვის დანახარჯთა წარმოების დანახარჯთა ცენტრისაგან მიღებული პროდუქციის ღირებულება და მისი დისტრიბუციის ღირებულება, ხოლო მის შემოსავლებს წარმოადგენს ბაზარზე მომხმარებლებისაგან მიღებული შემოსავალი დარიგებული პროდუქციის სანაცვლოდ.

**ადმინისტრაციის დანახარჯთა ცენტრი** - მოცემული დანახარჯთა ცენტრი აერთიანებს ისეთ დეპარტამენტებს, როგორც არის: ბუღალტერია, ფინანსები, ინფორმაციული ტექნოლოგიები და ა. შ. ამრიგად, ადმინისტრაციის დანახარჯთა ცენტრი აერთიანებს იმ პერსონალს, რომელთა მუშაობაც აუცილებელია ყველა სხვა დანახარჯთა ცენტრის გამართულად ფუნქციონირებისათვის. მოცემულ დანახარჯთა ცენტრს არ აქვს შემოსავლის ნაკადი, მას აქვს მხოლოდ დანახარჯები, რომელშიც უდიდეს ნაწილს წარმოადგენს პერსონალის ხელფასები და ხელფასის სახით გაცემული სხვა ბენეფიტები.

ნორმატიული დანახარჯები - შპს „რძის პროდუქტები“ წარმოების ნორმატიული დანახარჯების განსაზღვრისათვის ყოველწლიურად აკეთებს წარმოების ბიუჯეტს, რომლისთვისაც ცალ-ცალკე დგება წარმოებისა და რძის დანახარჯების ბიუჯეტი.

აღნიშნული ბიუჯეტი დაგეგმილია შემდგომი საანგარიშო წლის თითოეული თვისათვის და ჯამობრივი მონაცემებით დგინდება წლიური ბიუჯეტი.

წარმოების დანახარჯთა ცენტრის ბიუჯეტირებისათვის, ნორმატიული დანახარჯების განსაზღვრისათვის წარმოების ფინანსისტი ახდენს შემდეგნაირ დაგეგმვას:

**პირდაპირი მასალის ხარჯი** - შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების დანახარჯთა ცენტრისათვის პირდაპირი მასალის დანახარჯს წარმოადგენს უმთავრესად რძე, რძის ფხვნილი და შესაფუთი მასალები, ასევე, ინგრედიენტები, რომლებიც წარმოებული პროდუქტის გემოს, ფერისა და სხვადასხვა თვისების გასაუმჯობესებლად გამოიყენება.

პირდაპირი მასალის ხარჯის დასაგეგმად, უპირველეს ყოვლისა, წარმოების ხელმძღვანელი აფასებს საწრმოო სიმძლავრეებს, ასევე გადის კონსულტაციებს კომერციის დეპარტამენტთან, რა მოცულობის პროდუქციის ათვისებას შეძლებს ბაზარი და შემდგომ უკვე, ფინანსების დეპარტამენტთან ერთად გეგმავს გამოსაშვები თითოეული სახის პროდუქციის რაოდენობას. მოცემული მაჩვენებელი აღნიშნავს შპს „რძის პროდუქტების“ ნორმატიულ წარმოებას შემდგომი საანგარიშო პერიოდისათვის.

მას შემდეგ, რაც წარმოების ხელმძღვანელობა დაგეგმავს წარმოების ნორმატიულ მაჩვენებელს, იგი მიეწოდება სხვადასხვა დეპარტამენტებს, კერძოდ, რძის დეპარტამენტს - რათა დაგეგმოს შემდეგ წელს შესაგროვებელი რძის ოდენობა, რომელიც მიაწვდის წარმოებას ნორმატიული წარმოებისათვის საჭირო რაოდენობის ცილასა და ცხიმს და ამრიგად ადგენს საკუთარ ბიუჯეტს, შესყიდვების დეპარტამენტს - რათა დაგეგმოს შემდეგ საანგარიშო წელს შესასყიდი შესაფუთი მასალებისა და რძის ფხვნილის (ცილისათვის) ასევე, კარაქის (ცხიმისათვის) მოცულობა, ასევე, ლაბორატორიას, რომელიც გეგმავს საჭირო ინგრედიენტების მოცულობას და ადგენს თითოეული პროდუქტისათვის ინდივიდუალურ რეცეპტს, რათა შემდგომ ფინანსურმა დეპარტამენტმა დაითვალოს ინგრედიენტებისა და ცილა-ცხიმის საჭირო მოცულობა თითოეული პროდუქტის წარმოების ერთეულზე. შემდგომ, ჩამოთვლილი დეპარტამენტები აწვდიან წარმოების დანახარჯთა ცენტრს დაგეგმილ დანახარჯებს,



რათა წარმოების ხელმძღვანელმა ფინანსების დეპარტამენტთან ერთად დაგეგმოს საწარმოს პირდაპირი მასალის ხარჯი.

**პირდაპირი შრომითი ხარჯი** - ნორმატიული პირდაპირი შრომითი ხარჯის დაგეგმვისათვის წარმოების ხელმძღვანელი, წარმოების ფინანსისტთან ერთად წარმოების ნორმატიული მაჩვენებლის შესრულებისათვის საჭირო შრომით პერსონალის რაოდენობას და პოზიციებს ათანხმებენ თითოეული საამქროს ხელმძღვანელთან. კერძოდ, შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების დანახარჯის ცენტრს გააჩნია შემდეგი საამქროები: ხაჭოს საამქრო - სადაც იწარმოება ხაჭო; კარაქის საამქრო - სადაც იწარმოება კარაქი; ყველის საამქრო - რომელიც აწარმოებს ყველს; რძისა და რძემჟავა პროდუქტების დაფასოების საამქრო - რომელიც აწარმოებს რძეს, მაწონსა და არაჟანს. ზემოთჩამოთვლილი საამქროების ხელმძღვანელები აფასებენ წარმოების ნორმატიულ მოცულობას, გეგმავენ დანადგარების დატვირთულობას და შესაბამისი პერსონალის რაოდენობას, რომელიც უშუალოდ მოემსახურება კონკრეტულ დანადგარს და შესაბამისად, კონკრეტული პროდუქციის წარმოებას. ამრიგად შედგენილი თითოეული საამქროს ინდივიდუალური შრომის გეგმის გაერთიანებით საწარმოს ხელმძღვანელი გეგმავს მთლიანი წარმოების დანახარჯთა ცენტრის პირდაპირ შრომით დანახარჯებს.

**საწარმოო ზედნადები ხარჯები** - საწარმოო ზედნადები ხარჯების დაგეგმვის პროცესი იდენტურია პირდაპირი შრომითი დანახარჯების დაგეგმვისა, რადგან არაპირდაპირი მასალისა და არაპირდაპირი შრომითი ხარჯის დაგეგმვაც ხდება საამქროების დონეზე, მის ხელმძღვანელთან კომუნიკაციის საფუძველზე. კერძოდ, თითოეული საამქროს ხელმძღვანელი გეგმავს იმ პერსონალის რაოდენობას, რომელიც ასრულებს წარმოებული პროდუქციის დასაწყობებასა და შემდგომ გაყიდვების დეპარტამენტისათვის მიწოდებას (არაპირდაპირი შრომითი დანახარჯი) და ასევე ისეთი ტიპის მასალების სახეობებსა და რაოდენობებს, რომლებშიც ლაგდება (მუყაოს ყუთები, პადონები) სხვადასხვა სახის პროდუქცია და გამოიყენება მისი დასაწყობებისათვის. აღნიშნული სახის დანახარჯებიც იგეგმება თითოეული საამქროს დონეზე და მათი გაერთიანებით მიიღება საწარმოს დანახარჯთა ცენტრის მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯები.

## 2.2. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები

როგორც ნაშრომის პირველ თავში აღინიშნა, საწარმოსათვის უმნიშველოვანესია წარმოების დანახარჯების სწორი აღრიცხვა და წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის სწორი მეთოდები, რათა საწარმომ შეძლოს ზუსტად შეაფასოს საკუთარი საქმიანობის შედეგები. აღნიშნულის მიღწევისათვის უმნიშველოვანესია კომპანიას მკაფიოდ ჰქონდეს განსაზღვრული საკალკულაციო ობიექტები და საკალკულაციო ერთეულები. აღნიშნულ ინფორმაციას შპს „რძისპროდუქტების“ მაგალითზე წარმოადგენს ცხრილი N4.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოებაში უმთავრეს ნედლეულს წარმოადგენს ცილა და ცხიმი, შესაბამისად, ის მონაწილეობს პრაქტიკულად ყველა პროდუქტის სააღრიცხვო ბარათში. იგი პირველ ქვეთავში მოცემულ დანახარჯთა ცენტრებში შემდეგნაირად მონაწილეობს:

ცხრილი N4. საკალკულაციო ობიექტი, ერთეული და წარმოებული პროდუქცია შპს „რძის პროდუქტების“ დანახარჯთა ცენტრებისათვის.

დანახარჯთა ცენტრი	საკალკულაციო ობიექტი	საკალკულაციო ერთეული	წარმოებული პროდუქცია
რძის დანახარჯთა ცენტრი	რძე	1 ლიტრი	-
სააპარატო	ცილა-ცხიმი	1 კგ	-
კარაქის საამქრო	ცხიმი	1 კგ	კარაქი 72%; კარაქი 82,5%
ხაჭოს საამქრო	ცილა	1 კგ	ეკონომ ხაჭო; ხაჭო 0%; ხაჭოს დესერტი...
ყველის საამქრო	ცხიმი-ცილა	1 კგ	ყველი სულგუნი 450გრ; ყველი იმერული 900 გრ...

რძისა და რძემჟავა პროდუქტების დაფასოების საამქრო	ცხიმი-ცილა	1 კგ	მაწონი 3,2%; არაჟანი 12%...
---	------------	------	--------------------------------

გამომდინარე იქიდან, რომ შპს „რძის პროდუქტების“ ყველაზე დიდ და მრავალფეროვან პროდუქტის მაწარმოებელ საამქროს წარმოადგენს რძისა და რძემჟავა პროდუქტების დაფასოების საამქრო, წარმოების დანახარჯთა კალკულაციის საილუსტრაციოდ ნაშრომში განხილული იქნება აღნიშნული საამქროს ძირითადი პროდუქტები.

შპს „რძის პროდუქტები“ წარმოებული პროდუქციის ნორმატიული კალკულაციისათვის იყენებს საკალკულაციო ბარათებს, რომლებიც გამოიყენება პროდუქციის ნორმატიული დანახარჯების გაანგარიშებისათვის და წარმოადგენს კალკულაციის ინფორმაციის უპირველეს წყაროს, რომლიდანაც შემდეგ ხდება ინფორმაციის გადატანა მთლიან საკალკულაციო ცხრილში. აღნიშნული ბარათი ორი სახისაა: პირველი ბარათი დაკავშირებულია წარმოებული პროდუქციის ძირითად ნედლეულთან, ხოლო მეორე ბარათი დაკავშირებულია შესაფუთ მასალებთან. რაც შეეხება ზედნადებ ხარჯებს, აღნიშნული ხარჯების დაანგარიშება და დამატება ხდება საკალკულაციო ბარათებიდან საერთო საანგარიშო ფაილში მონაცემების გადატანის შემდეგ. მოცემული ქვეთავი წარმოადგენს აღნიშნული პროცესის ილუსტრაციას.

აღნიშნული პროცესი განვიხილოთ მარწყვის დასალევი იოგურტის მაგალითზე. აღნიშნული პროცესი მიმდინარეობს შემდგნაირად:

უპირველეს ყოვლისა, ხდება მოცემული პროდუქტის ქიმიური შემადგენლობის შედგენა, რომელიც პროდუქტში დააბალანსებს ცილისა და ცხიმის სასურველ პროპორციებს და მოახდენს კონკრეტული გემოს დაბალანსება იმდაგვარად, რომ ერთი მხრივ, გამოკვეთს მისი გემოს მახასიათებელს, ხოლო, მეორეს მხრივ, მოახდენს მისი თვითღირებულების მოქცევას გარკვეულ ფარგლებში. მას შემდეგ, რაც ლაბორატორიის

სამუშაო ჯგუფი წარმოადგენს აღნიშნულ რეცეპტს, მისი შემდგომი დამუშავება ხდება ფინანსების დეპარტამენტის მიერ ნახსენები საკალკულაციო ბარათების მიხედვით.

საკალკულაციო ბარათებში ხდება თითოეული პროდუქტის თვითღირებულების გაანგარიშება არა წარმოებული პროდუქტის ერთეულზე, არამედ წარმოებული პროდუქტის ყოველ 1 კილოგრამზე. მაგალითად, ჩვენ მიერ განსახილველი მარწყვის იოგურტის ჩამოსხმა ხდება 290 გრამიან ბოთლებში, შესაბამისად, შესაფუთი მასალების საკალკულაციო ბარათში მიეთითება არა 1 არამედ 1000 გრამი/290 გრამი=3,45 ერთეული ბოთლი.

მარწყვის დასალევი იოგურტის ძირითადი ნედლეულის ბარათი გამოიყურება შემდეგნაირად:

ცხრილი N5. მარწყვის დასალევი იოგურტი 290გრ ნედლეულის საკალკულაციო ბარათი.

მარწყვის დასალევი იოგურტი 290 გრ (ძირითადი ნედლეული)					
ნედლეულის დასახელება	ნედლეულის რაოდენობა 1კგ წარმოებულ პროდუქტზე (კგ)	ნედლეულის ფასი 1 კგ (ევრო)	ნედლეულის ფასი (ევრო)	კურსი (ლარი/ევრო)	ღირებულება (ლარი)
ცილა	0.0360	8.56	0.3082	3.33	1.03
ცხიმი	0.0320	6.21	0.1987	3.33	0.66
მარწყვის არომატი	0.0540	15.23	0.8224	3.33	2.74
ქიმიური სტაბილიზატორი	0.0050	11.41	0.0571	3.33	0.19
ტურიზინი	0.0035	8.36	0.0293	3.33	0.09
<b>ჯამი</b>					<b>4.71</b>

ცხილი N5 წარმოადგენს საწარმოსა და მისი ფინანსური დეპარტამენტისათვის წარმოდგენილი პროდუქტის თვითღირებულების კალკულაციის უპირველეს წყაროს, რომელშიც წარმოდგენილია მხოლოდ ძირითადი პროდუქტები.

მის პირველ სვეტში წარმოდგენილია ძირითადი ნედლეული, მეორე სვეტში წარმოდგენილია აღნიშნული ნედლეულის საჭირო რაოდენობა მოცემული პროდუქტის წარმოებულ ყოველ 1 კილოგრამზე (როგორც ზემოთ აღინიშნა, შპს „რძის პროდუქტებში“ თვითღირებულების გამოთვლა ხდება წარმოებული პროდუქტის ყოველ ერთ კილოგრამზე), რომელიც წარმოების ადმინისტრაციას მოეწოდება ლაბორატორიისგან. მესამე სვეტში წარმოდგენილია ნედლეულის 1 კილოგრამის ღირებულება ევროებში, რადგან შპს „რძის პროდუქტების“ მმართველი კომპანია წარმოადგენს ფრანგულ კომპანიას, მმართველობით სააღრიცხვო ფორმებში ყველა მაჩვენებელი ადგილობრივ ვალუტასთან ერთად წარმოდგენილია ევროს ვალუტაშიც, რათა იგი ადვილად წაკითხვადი იყოს უმაღლესი მმართველობითი რგოლისათვის. მესამე სვეტის მონაცემს წარმოების ხელმძღვანელობა იღებს შესყიდვების დეპარტამენტისგან. მეოთხე სვეტში გაანგარიშებულია მოცემული პროდუქტისათვის წარმოებული საჭირო ნედლეულის ღირებულება ევროში, რომელიც მიიღება მეორე და მესამე სვეტების გადამრავლებით. მეხუთე სვეტში მოცემულია ლარი/ევროს დაბიუჯეტირებული კურსი, რომელსაც მმართველი კომპანია უგზავნის ყოველწლიურად თავის შილობილ კომპანიებს, რათა წლიური ბიუჯეტის შემუშავებისას გამოიყენონ აღნიშნული კურსი და ამ საანგარიშებო პერიოდში ფაქტობრივი მონაცემების გადათვლაც მოახდინოს შესაბამისი დაბიუჯეტირებული კურსით. ხოლო, მეექვსე სვეტში მოცემულია საჭირო ნედლეულის ღირებულება ლარში, რომელიც მიიღება მეოთხე და მეხუთე სვეტების გადამრავლებით.

მოცემული ცხრილი გვიჩვენებს, რომ 1 კილოგრამი მარწყვის დასალევი იოგურტის ნედლეულის თვითღირებულება არის 4.71 ლარი, ე.ი პროდუქტის წონაზე - 290 გრამზე გადაანგარიშებით -  $4.71/1000*290=1.37$  ლარი.

აღსანიშნავია, რომ დანაკარგების გათვალისწინება არ ხდება მოცემულ საკალკულაციო ბარათში, მისი გაანგარიშება ხდება გაანგარიშების შემდეგ ეტაპზე,

რომელსაც განვიხილავთ შესაფუთი მასალების საკალკულაციო ბარათის განხილვის შემდეგ.

შესაფუთი მასალების საკალკულაციო ბარათი წარმოადგენს ძირითადი ნედლეულის საკალკულაციო ბარათის ზუსტ ანალოგს, სადაც ასევე ყველა მონაცემი დათვლილის წარმოებულ პროდუქტის ყოველი 1 კილოგრამისათვის. იგი წარმოდგენილია ცხრილი N6-ში.

ცხრილი N6. მარწყვის დასალევი იოგურტი 290გრ შესაფუთი მასალების საკალკულაციო ბარათი.

მარწყვის დასალევი იოგურტი 290 გრ (შესაფუთი მასალები)					
შესაფუთი მასალის დასახელება	შესაფუთი მასალის რაოდენობა (ცალი) წარმოებულ პროდუქტზე (კგ)	შესაფუთი მასალის ფასი (ევრო/ცალი)	შესაფუთი მასალის ფასი (ევრო/კგ)	კურსი (ლარი/ევრო)	ღირებულება (ლარი)
ბოთლი	3.4483	0.1000	0.3448	3.33	1.15
ბოთლის თავსახური	3.4483	0.0150	0.0517	3.33	0.17
თერმული ცელოფანი ნახატი	3.4483	0.0300	0.1034	3.33	0.34
ფოლგა	3.4483	0.0033	0.0114	3.33	0.03
<b>ჯამი</b>					<b>1,69</b>

ცხრილი N6 გვიჩვენებს მარწყვის დასალევი იოგურტი 290 გრ პროდუქტის შესაფუთი მასალების საკალკულაციო ბარათს. მოცემულიც ხრილის პირველ სვეტში წარმოდგენილია შესაფუთი მასალები. მეორე სვეტში - აღნიშნული პროდუქტის

წარმოებულ ყოველ ერთ კილოგრამზე საჭირო შესაფუთი მასალების რაოდენობა. მესამე სვეტში მოცემულია აღნიშნული შესაფუთი მასალების ღირებულება ევროში, მეოთხე სვეტი მიიღება მეორე და მესამე სვეტის ნამრავლით და გვიჩვენებს 1 კილოგრამი პროდუქტის საწარმოებლად საჭირო შესაფუთი მასალის ღირებულებას ევროში. მეხუთე სვეტი გვიჩვენებს დაბიუჯეტირებულ ევროს კურსს ლართან მიმართებით. ხოლო მეექვსე სვეტი გვიჩვენებს 1 კილოგრამი პროდუქტის საწარმოებლად საჭირო შესაფუთი მასალის ღირებულებას ლარში.

მოცემული ცხრილიდან ჩანს, რომ 1 კილოგრამი მარწყვის 290 გრამიანი იოგურტის საწარმოებლად საჭირო შესაფუთი მასალების თვითღირებულება შეადგენს 1.69 ლარს. ხოლო 290 გრამიანი შეფუთვისათვის თვითღირებულება შეადგენს  $1.69/1000*290=0.49$  ლარს.

ზემოთმოცემული ნედლეულისა და შესაფუთი მასალების მონაცემების თავმოყრა ხდება საბოლოო საკალკულაციო ცხრილში, სადაც ხდება ასევე დანაკარგებისა და ზედნადები ხარჯების გათვალისწინება და გამოითვლება პროდუქტის მთლიანი თვითღირებულება.

აღნიშნული მონაცემები წარმოდგენილია ცხრილი N7-ში.

ცხრილი N7. მარწყვის დასალევი იოგურტი 290 გრ თვითღირებულების კალკულაცია.

მარწყვის დასალევი იოგურტი 290 გრ (თვითღირებულების კალკულაცია)	
შესაფუთი მასალები (ლარი-1კგ)	1.69
ცილა (ლარი-კგ)	1.0261
ცილა დანაკარგის ჩათვლით (ლარი-კგ)	1.0698
ცხიმი (ლარი-კგ)	0.6617
ცხიმი დანაკარგის ჩათვლით (ლარი-კგ)	0.6899
დანარჩენი ნედლეული (ლარი-კგ)	3.0261
ზედნადები ხარჯები (ლარი-კგ)	1.6514

ცხრილი N7. აჯამებს წინა ორ ცხრილში მოცემულ ინფორმაციას და ასევე ითვალისწინებს ცილისა და ცხიმის დანაკარგებს და ზედნადებ ხარჯებს. ცხრილის პირველი სვეტი გვიჩვენებს მოცემული პროდუქტის თვითღირებულების კომპონენტებს, ხოლო მეორე სვეტი გვიჩვენებს აღნიშნული კომპონენტების ხარჯს.

ცხრილის საშედეგო მაჩვენებელი - პროდუქტის თვითღირებულება გვიჩვენებს, რომ 290 გრამიანი მარწყვის დასალევი იოგურტის წარმოებული ყოველი 1 კილოგრამი პროდუქტის თვითღირებულება შეადგენს 8.13 ლარს. მოცემული მაჩვენებლით ერთეული პროდუქტის თვითღირებულება გამოითვლება მარტივი მათემატიკური პროპორციით:  $8.13/1000\text{გრ} \cdot 290\text{გრ} = 2.36$  ლარი.



## დასკვნა

წინამდებარე ნაშრომის პირველ ქვეთავში წარმოდგენილია წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის თეორიული საფუძვლები და თავისებურებები. მასში განსაზღვრულია საწარმოო დანახარჯების კლასიფიკაცია და აღრიცხვის მეთოდები, რომელიც უზრუნველყოფს საწარმოს მთლიანი დანახარჯების სწორ განაწილებას და შემდგომ გადანაწილებას წარმოებული პროდუქტის ერთეულის თვითღირებულებაზე. ამრიგად, პირველ თავში შეჯერებულია თეორიული საკითხები, რომლის შესაბამისი პრაქტიკული საკითხები განხილულია ნაშრომის მეორე თავში შპს „რძის პროდუქტების“ მაგალითზე.

ნაშრომის მეორე თავში წარმოდგენილია ინფორმაცია შპს „რძის პროდუქტების“ შესახებ. ასევე, კომპანიის შიდა სტრუქტურა და მისი ქვედანაყოფების ურთიერთდამოკიდებულება საქმიანობის პროცესში. ეს თავი მთლიანად ეთმობა შპს „რძის პროდუქტების“ წარმოების დანახარჯების აღრიცხვისა და კალკულაციის თავისებურებების წარმოჩენას. აღნიშნულთან ერთად, მეორე თავში ასევე დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდების გარდა წარმოდგენილია კომპანიის ფაქტობრივი საწარმოო დანახარჯები და მათი ანალიზის მეთოდები და რამდენიმე საკვანძო მაჩვენებელი, რომლის მიხედვითაც ხელმძღვანელობს კომპანია კონკრეტული ქვედანაყოფის ეფექტიანობის ანალიზისათვის. ასევე საკალკულაციო ბარათები და მისი შედგენის წესები.

საწარმოო კომპანიაში წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის პროცესში უმნიშვნელოვანეს როლს ასრულებს დანახარჯთა კალკულაცია, რომელიც შპს „რძის პროდუქტებში“ წარმოებს საკალკულაციო ბარათების საშუალებით ხდება. შპს „რძის პროდუქტები“ პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციისათვის იყენებს რამდენიმე საკალკულაციო ბარათს, რომლებიც შეჯამდება ერთ ბარათად და წარმოადგენს დამოუკიდებელ საკალკულაციო ფაილს. ვფიქრობ, უფრო მოსახერხებელი და ნაკლები ცდომილების გამომწვევი იქნება ერთი მთლიანი საკალკულაციო ბარათის არსებობა, რადგან ერთის მხრივ, ინფორმაციის მომხმარებელს საშუალება ექნება ერთ მთლიანობაში მოიძიოს ინფორმაცია კონკრეტული პროდუქტის

ერთეულის თვითღირებულების შესახებ. მეორეს მხრივ, აღნიშნული ორი ბარათის (ნედლეულის და შესაფუთი მასალების) დამოუკიდებელი არსებობა და შემდგომ შესაბამისი ინფორმაციის ერთ ბარათში გადატანა, დაკავშირებულია რამდენიმე ეტაპთან პროცედურასთან, რაც ზრდის შეცდომის დაშვების ან/და მონაცემების არასრულად გადატანის რისკს.

შპს „რძის პროდუქტებს“ თითოეულ საკალკულაციო ბარათში წარმოდგენილი აქვს კონკრეტული პროდუქტის წარმოების თვითღირებულების კომპონენტები აღნიშნული პროდუქტის არა წარმოებულ ერთეულზე, არამედ, ყოველ წარმოებულ კილოგრამზე. ვფიქრობ, უფრო მოსახერხებელია დანახარჯების კალკულაცია კილოგრამის ნაცვლად **წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე**, რადგან უფრო მარტივად და სწორად აღსაქმელი იქნება აღნიშნული ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის ინფორმაციის ასეთი ფორმით წარმოდგენა და გარდა ამისა, ანალიზურად არ არის სასარგებლო, კონკრეტული პროდუქტის წარმოებისათვის საჭირო ერთეულებში თვლადი, არაგანცალკევებადი ნედლეულის არამთელი ფორმით წარმოდგენა, მაგალითად 3.44 ერთეული ბოთლის საჭიროება ატარებს მხოლოდ აღრიცხვისათვის გამოსადეგ ღირებულებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, აღრიცხვის სრულყოფისათვის უფრო მოსახერხებელი და ღირებული იქნება წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე თვითღირებულების კომპონენტების გადაანგარიშება.

ასევე, როგორც ნაშრომიდან რძის დანახარჯთა ცენტრის განხილვისას ჩანს, რძის აღრიცხვა ხდება ლიტრის ერთეულით, ხოლო მისგან მიღებული ცილა და ცხიმი იანგარიშება კილოგრამებში. აღნიშნულმა პროცესმა შეიძლება გამოიწვიოს გარკვეული გაუგებრობა რძისა და ცილისა და ცხიმის შესაბამისობის კუთხით, მით უმეტეს, რომ ცილა და ცხიმი წარმოადგენს რძის გადამუშავების შემდგომ პროდუქტს, ამიტომ, მიგვაჩნია, რომ უმჯობესია მათი საერთო ერთეულში აღრიცხვა გამოსავლიანობისა და ურთიერთდაკავშირების მიზნით, რათა უფრო ზუსტად მოხდეს შესაბამისი მაჩვენებლების გაანგარიშება.

ამრიგად, საბოლოო სახით შეგვიძლია შევაჯამოთ, რომ შპს „რძის პროდუქტები“ საკუთარ წარმოებას აღრიცხავს პროცესების მიხედვით, ახორციელებს დანაკარგების

სწორ აღრიცხვას, ასევე, ზედნადები ხარჯების გაანგარიშებას, შესაბამისად გადანაწილებას და საბოლოო ჯამში, ითვლის თითოეული პროდუქტის თვითღირებულებას, თუმცა აღნიშნული პროცესის სრულყოფა შესაძლებელია საერთო საკალკულაციო ერთეულების გაანგარიშებით და თვითღირებულების დათვლით პროდუქციის წარმოებულ ერთეულზე, რაც უზრუნველყოფს მონაცემთა უკეთეს შესადარისობას და აღრიცხვის ზედმეტი პროცედურების თავიდან აცილებით შეამცირებს ინფორმაციის არასწორად ასახვის რისკებს.

## გამოყენებული ლიტერატურა

1. ბესიკ ბაუჩაძე. რედ. ელენე ხარაბაძე. *მმართველობითი აღრიცხვა*, თბილისი, გამომცემლობა „უნივერსალი“. 2012.
2. იზოლდა ჭილაძე, *დანახარჯების აღრიცხვის სისტემები*, თბილისი, გამომცემლობა „მერანი“, 2009.
3. იზოლდა ჭილაძე, *მმართველობითი აღრიცხვა (მეხუთე გადამუშავებული გამოცემა)*, თბილისი, გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2018.
4. იზოლდა ჭილაძე, *მმართველობითი აღრიცხვა II დონე*, თბილისი, თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, 2018.
5. იზოლდა ჭილაძე, *ფინანსური ანალიზი (მესამე გადამუშავებული გამოცემა)*, თბილისი, იზოლდა ჭილაძე, 2018. ISBN 978-9941-27-561-6.
6. მერაბ ჯიქია, *ეკონომიკური ანალიზი*, თბილისი, 2018.
7. ქ.კიწმარიშვილი, გ.ტყეშელაშვილი, თ.კილაძე, ტ.ქოქოლაძე. *ეკონომიკური ანალიზი*, თბილისი, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი. 2012.
8. ჯემს ს.ვან ჰორნი, ჯონ მ.ვაჰოვიჩი. *ფინანსური მენეჯმენტის საფუძვლები*. საქართველოს მაცნე. 2013. ISBN 9789-9414-0634-8
9. Asaah Ndambi, Jan van der Lee, Catherine Kilelu. *Calculating on-farm cost of milk production in Kenya. Wageningen university&Research. 2017.*
10. *Managerial Accounting*. Saylor Academy. 2012. ISBN 9781-4533-4529-0
11. *Paper F2 – Management Accounting*. Kaplan Financial Limited. 2016. ISBN 978-1-78415-673-2
12. *Paper F5 – Performance Management*. BPP Learning Media LTD. 2016. ISBN 9781-4727-2675-9
13. *Product Manufacturing and Cost Estimating*. Academic Press. 2013. ISBN 978-0-12-401745-0
14. Peter Harris. *Relative Costs of Doing Business in Australia: Dairy Product Manufacturing*. Commonwealth of Australia. 2014.
15. Torsten Hemme, Mohhammad Mohi, Oghaiki Assan Ndambi. *Benchmarking Costs of Milk Production in 46 Countries*. “Journal of Reviews on Global Economics”. 2014.