

**Н.А. БОЗГУЛОВА,<sup>1</sup>**

Э.Ғ.М., докторант.

**А.А. АДАМБЕКОВА,<sup>1</sup>**

Э.Ғ.Д., профессор.

**М.Ж. ЖАРЫЛҚАСЫНОВА,<sup>1</sup>**

Э.Ғ.К., доцент.

«Нархоз» Университеті<sup>1</sup>

## **БАСҚАРУ ЕСЕБІНДЕГІ ӨЗІНДІК ҚҰНДЫ КАЛЬКУЛЯЦИЯЛАУ ӘДІСТЕРІНІҢ САЛЫСТЫРМАЛЫ СИПАТТАМАСЫ**

### **Аңдатпа**

Мақалада шығындарды есепке алудың дәстүрлі және инновациялық әдістері мен өзіндік құнды калькуляциялау, оларды дәстүрлі әдістермен салыстырғандағы талдау қарастырылды. Мақала ұйымдардың өндірістің шығындарын есептеудің оңтайлы әдісін таңдау және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау проблемасына арналған. Шығындарды есепке алу және өзіндік құнды әртүрлі негіздер бойынша калькуляциялау әдістерінің жіктелуі талданды. Өзіндік құнды калькуляциялау әдістері өндірісті ұйымдастыру процессінің, есептік жүйенің және ұйымдағы құжат айналымының ажырамас бөлігі болып табылады. Нақты әдіс таңдау ұйымның шаруашылық-өндірістік қызметінің ерекшелігіне байланысты бірқатар факторларға негізделген. Басқару шешімдерінің тиімділігі мен сапасына әсер ететін негізгі факторлардың бірі – бұл өнімді өткізуде маңызды рөл атқаратын шығындарды есепке алу және калькуляциялау әдістерін таңдау, ойын жіктеу. Негізделген жіктеу өндірістік шығындарды есепке алу әдісінің мәнін анықтауға, әдістердің мәнін, олардың артықшылықтарын талдауға негізделген мүмкіндіктер қолдану қажеттілігін анықтау қажет. Шикізат біртұтас технологиялық процесстен өтетін жаппай өндіріс түрлерінде процестерге негізделген шығындарды есепке алу әдісі кеңінен таралған. Өңдеу процесі тек операцияларға ғана емес, сонымен қатар пайдаланылатын жабдықпен, технологиямен, технологиялық процесте жұмыс істейтін персоналдың мамандануымен, орналастыру орнымен ерекшеленетін қайта өңдеумен бөлінетін өндірістерде шығындарды есепке алу және калькуляциялаудың бір реттік әдісі қолданылады.

Тірек сөздер: шығындар, калькуляция, өзіндік құн, басқару есебі, өндіріс, калькуляциялау әдісі, экономика, тиімділік.

Отандық және әлемдік тәжірибеде басқару жоспарларын, оның ішінде жоспарлау әдістерін, шығындарды есепке алуды және өндіріс шығындарын есепке алу мәселелері маңызды. Дайын өнімнің (жұмыстардың, қызметтердің) өзіндік құны өндіріс және сату процессінде пайдаланылатын ресурстардың өзіндік құнын бағалау болып табылады. Бұл көрсеткіш шаруашылық жүргізуші субъектілердің өндірістік және шаруашылық қызметінің тиімділігін көрсетеді және өндірісті есепке алу, салықтық есепке алу, стратегиялық есепке алуда дескриптор ретінде пайдаланылады [1].

Өзіндік құнды калькуляциялау әдістері бойынша көптеген зерттеулер жүргізілген. Зерттеулер осы барлық салаларда айқын болғанына қарамастан, ақпараттық және коммуникациялық технологияларға және олардың басқару жүйесінің құрылымы мен мүмкіндіктеріне салыстырмалы түрде аз көңіл бөлінді, сондай-ақ бақылау және гендер туралы немесе бақылау және тұрақтылық туралы көптеген әдебиеттер табылмаған. Сонымен қатар, бақылау және тәуекел немесе бақылау және мәдениет бойынша салыстырмалы түрде аз зерттеулер жүргізілді. Жалпы шеңбердің шектеулері атап өтілген және бірлескен зерттеу процесстерін талап ететін басқару әдістері мен теориясының өзара байланысына қатысты зерттеулерге көбірек көңіл бөлу керек деген қорытындыға келген [1].

Бухгалтерлік есеп пен басқару рәсімдері дескрипторының басты маңызды мазмұны мына индикаторға жауап береді: дайын өнімді қанша мөлшерде төлеп, оны соңғы пайдаланушыға дейін қалай көтеру керек? Өзіндік құн көрсеткіштерінің ең маңызды ерекшелігі, ол объективті болып табылады, яғни оның реттелуіне қатысты нормативтік құжаттардың бар болуы немесе жоқтығы, бухгалтерлік қызметте олардың есептеуі немесе оны есептеу мүмкіндіктері және т.б. Өзіндік құнды есептеу көптеген факторларға байланысты болады. Мысалы: өнімнің дайындық

деңгейі бойынша жалпы тауарлық, жөнелген және сатылатын өзіндік құны ерекшеленеді; өнім санына байланысты – шығарылатын өнімнің жалпы көлемінің құны; шығындардың толықтығына байланысты – өндірістік, толық, қысқартылған болып бөлінеді. Калькуляциялық есептеу кезінде шығындар өндірілген өнімнің көлемі мен оның бірлігінің өзіндік құнын айқындайды [2].

Есептеу белгілі бір принциптерге сәйкес жүзеге асырылады:

♦ дайын өнімді (жұмыстар мен қызметтерді) өндіруге жұмсалатын ғылыми негізделген шығындар жүйесі;

♦ шығындарды есепке алу объектілерін, есептеу нысандарын және есеп айырысу бірліктерін құру;

♦ жанама шығындарды бөлу әдістерін анықтау;

♦ өндірістік кезеңдерге арналған шығыстарды саралау – технологиялық кезеңдер, есептік кезеңдер мен есептеу әдісін пайдалануды қамтиды;

♦ шығындарды есепке алу және есептеу әдісін таңдау.

Есептеу әдісі өндірісті (жұмыстарды, қызметтерді), сондай-ақ шығындардың бірлігіне шығындарды айқындайтын басқарушылық (өндірістік) есеп жүйесін қамтиды. Өзіндік құнды есептеу әдісін таңдау өндіріс технологиясына, оның ұйымдастырылуына, өнімдердің сипаттамаларына байланысты. Әдістерді есептеудің негізгі жіктеу критерийі шығындарды есепке алудың толықтығы болып табылады.

Қазіргі кезде өндіріс шығындарын есепке алу және өндіріс құнын есептеу әдістерінің жіктелуі әлі талқылануда, сондықтан келесі жіктеулерді ұсынамыз:

1) дәстүрлі (процесстік, үйлестіру, нормативтік) әдістер;

2) инновациялық (дәстүрлі емес) әдістер (ABC әдісі немесе функция бойынша есептеу, жүйені «Дәл уақытында» есепке алу, соңғы операцияны есепке алу).

Дәстүрлі шығын жүйелері көптеген ұйымдарда өнімдердің шектеулі түрін шығарған кезде, негізгі шығындар – негізгі өндіріс персоналының негізгі материалдары мен жалақысы болып табылады. Өндірісті басқару мен басқарудың негізінен жанама болып табылатын шығындар салыстырмалы түрде аз болады, сондықтан олардың бөлінуіне байланысты өндіріс шығындарын бұрмалау бір факторға – өндіріс персоналының жалақысына пропорционалды өнім аз болды. Ақпаратты өңдеу құны, керісінше, өте жоғары болды, сондықтан үстеме шығыстарды бөлудің күрделі әдістерін пайдалану негіз болды [3].

Негізінен жанама болып табылатын өндірісті ұстауға және басқаруға жұмсалған шығындар салыстырмалы түрде аз болды, сондықтан олардың бір бөлігінде пропорционалды бөлу есебінен өндірістік шығындардың бұрмалануы – өндіріс персоналының жалақысы – өнім үшін шамалы болды. Ақпаратты өңдеу құны, керісінше, өте жоғары болды, сондықтан үстеме шығыстарды бөлудің күрделі әдістерін пайдалану негізсіз болды [2]. Нарықтық экономикада үстеме шығындарды бөлу әдістерін өзгертудің алғышарттары қалыптасты: өнімнің ауқымы кеңейтілді; өндірістік үрдістерді автоматтандыру, инновациялық технологиялардағы жоғары сапалы жабдықтарды және роботтарды енгізу нәтижесінде өндіріс шығындарының құрамында тікелей еңбек шығындарының үлесі азайып, жанама шығындар артты; есептеу процесстерінің автоматтандырылған деректерін өңдеу үстеме шығыстарды бөлудің күрделі әдістерін пайдалануға мүмкіндік берді. Бұл жағдайлар шығындар есебі мен өзіндік құнды калькуляциялаудың жаңа әдістерінің пайда болуының алғышарты болды. Жеке инновациялық тәсілдерді қарастырып, олардың салыстырмалы талдауын жүргізейік. ABC әдісі (AB – шығыстау, функцияларды есепке алу шығындары, бизнес үрдістер) бұл өндірістің өзіндік құнын есептеу бизнес-процесстердің тиімділігін анықтау үшін шығындарды есепке алу мен есептеудің негізгі объектілері ретінде операцияларды қарастыратын есептеу жүйесі болып табылады. Өзіндік құнға шығындарды кезеңді бөлу әдісі қолданылады. Экономикалық субъект, оның ерекшелігін анықтайтын технологиялық операциялардың жиынтығы ретінде қарастырылады.

ABC әдісін пайдалану барлық шығындарды есепке алу проблемаларын шешетін әдіс ретінде көрінуі мүмкін. Әрине, ABC әдісі кәсіпорының шығындарды есепке алу жүйесін жақсартады, бұл дәлірек деректерге әкеледі. Дегенмен, оны пайдалану кезінде шектеулер бар: бөлу индикаторларын таңдаудағы танымал өздігенен ABC әдісінің сыншылары кейбір жалпы шығындар өнімдерге еркін таратылуы мүмкін деп мәлімдейді, өйткені олар барлық

шығарылымға бірдей есептелінеді. Дегенмен, ABC әдісінің қолдаушылары, осыған қарамастан, ол дәлірек ақпарат береді және бұл оның артықшылығы деп айтқан [2].

Сонымен бірге, қарастырылған әдіс жанама шығындарды шаруашылық субъектінің өндіріс персоналға қызмет көрсету шығындарын ғана емес, сондай-ақ пайдаланушыларды, мысалы, энергияны тұтынуды, дайын өнімді материалдық тұтынуды бөлу факторы ретінде пайдалана алады. Осы факторлардың қазіргі заманғы өндірістік шығындардағы үлесі еңбек құнынан айтарлықтай жоғары. Үстеме шығындарды бөліп таратудың мұндай мысалдары қазірдің өзінде салалық әдістемелік ұсынымдарда (басқару персоналының жалақысы өндірістік персоналдың жалақысына, ал үстеме шығындардың қалған сомасы негізгі құралдарды ұстау шығындарына тепе-тең бөлінеді) көрсетілген. ABC әдісін пайдалану – операцияларды зерттеу, құжаттама және т.б. бойынша үлкен шығыстарды талап етеді, сондықтан кейбір жағдайларда бұл шығындар күтілетін пайдадан асуы мүмкін. Демек, ABC әдісін пайдаланғысы келетін кәсіпорын оны пайдаланудан пайда алу үшін белгілі бір сипаттамаларға сәйкес келуі керек. ABC талдауы өздігінен аяқталмайтынын түсіну маңызды, ол егер кәсіпорын оны шебер қолдана ала білсе, белгілі бір нәтиже жасауға қабілетті құрал болып табылады [3].

Талдау объектілерінің жиынтығы талдау мақсаттарына байланысты әртүрлі жолмен топтарға бөлінеді. Бұл тәсіл өндіріс шығындарын азайту проблемасын шешуде жақсы көрсеткіш көруге мүмкіндік береді. Неліктен кейде осы әдісті енгізуге тура келеді? Өйткені, көптеген жаңашыл логистиктермен менеджерлер бірдей қателіктер жібергендіктен, олар ABC талдауын басқару құралы ретінде емес, стратегия ретінде қабылдайды. Бұл құралды тек қажетті уақытта, дұрыс жерде және нақты мақсатта қолдануға болады. Жалпы принциптерге сәйкес басқарылатын жүздеген немесе мыңдаған объектілерді (акцияларды, тұтынушыларды, жеткізушілерді, таратушыларды және т.б.) топтарға бөлу қажет болған кезде ABC талдауын қолданамыз.

Кесте 1 – Инновациялық ABC әдісін және дәстүрлі тапсырыстық есептеу әдісін салыстыру

Салыстыру белгілері	ABC әдісі	Тапсырыстық әдіс
1. Өндірістік қызмет	Негізгі функциялар мен операцияларға бөлінеді, мысалы: материалдарға ұсыныстарды құжаттау, негізгі технологиялық және көмекші жабдықтарды іске асыру, бақылау, сапасы және т.б.	Операциялардың бірыңғай жиынтығымен ұсынылған
2. Шығын есебінің объектілері	Тапсырыстарды орындау үшін қажетті операциялар	Тапсырыс, дайын өнім
3. Калькуляциялау объектісі	Аралық операциялар, қорытынды – дайын өнім	Тапсырыс, дайын өнім
4. Үстеме шығындарды бөлу базасы	Екі	Бір
5. Үстеме шығындарды бөлудің саны	Мүмкін	Қиындау
6. Шығыстарды, олардың туындау кезеңдері бойынша бақылау	Мүмкін	Қиындау
7. Қолдану	Күрделі, бірақ есептерді автоматтандырылған өңдеу нәтижесінде жеңілдетіледі	Қарапайым
8. Тапсырмаларды бағдарлау	Басқару	Есеп

«Дәл уақытында» басқару жүйесі үш негізгі аспектімен сипатталады.

1. Жалпы шығыстарды өңдеу шығындарының құнынан жақындатуға ықпал ететін бизнес-процесстерді ұйымдастыру.

2. Сапаны толық бақылау.

3. Сатып алушының сұранысына бағдарланған материалдық ағындарды ұйымдастыру.

«Дәл уақытында» әдісін тиімді қолданудың мысалы – Жапония. Екінші дүниежүзілік соғыстан кейінгі табиғи және экономикалық шектеулер жағдайында жапон өндірушілері шығындар

сапасының қатынасында жұмыс істейтін ресурстарды барынша тиімді пайдалану жолдарын іздестірді. Қазіргі кезде «Дәл уақытында» – Toyota өндіріс жүйесінің процессте монтаждау үшін қажетті бөлшектер қажет болған уақытта және қажетті мөлшерде өндірістік желіде болады. Нәтижесінде, осы принципті дәйекті түрде жүзеге асыратын компания бос уақытты қысқартады. Босалқыларды азайтады немесе оларды нөлге дейін азайтады. Негізгі сипаттамалар – қажет болғанда ғана қажетті қорлар болуы керек; «нөлдік ақаулардың» жағдайына дейін сапасын жақсарту; өндіріс көлемін азайту арқылы циклдің уақытын азайтады; операцияларды біртіндеп өзгерту және бұл әрекеттерді ең төменгі шығынмен орындауға болады. «Дәл уақытында» калькуляциясы шығындарды есепке алудың және өзіндік құнды есептеудің көлденең қимасының әдісін өзгерту болып табылады. «Дәл уақытында» жүйенің артықшылықтары: қорлар деңгейін төмендету және шикізат пен материалдарға салымдарды барынша азайту. «Дәл уақытында» инновациялық әдісті және шығындарды есепке алу мен калькуляциялаудың дәстүрлі өтпелі әдісін салыстыру:

- ◆ жеткізушілердің санын азайту, келіссөздер уақытын және шығындарын төмендету;
- ◆ клиенттермен ұзақ мерзімді келісімшарттарды пайдалану және келісім шартқа отырудың құнын төмендету;
- ◆ өнім сапасын жақсарту;
- ◆ материалдар мен дайын өнімдердің ішкі орын ауыстыру шығындарын төмендету;
- ◆ сақтау шығындарын азайту; «Дәл уақытында» стратегиясы басқа да экономикалық емес артықшылықтар береді [3].

Шығындарды азайту және сапаны жақсарту арқылы «Дәл уақытында» әдісін пайдалану бизнес-процесстің тиімділігін арттыруға және ұзақ мерзімді кезеңде ұйымның бәсекеге қабілеттілігін арттыруға алып келеді. Дегенмен, оны пайдалану кезінде келесі қиындықтарды тудыруы мүмкін: ассортиментте қателерден аулақ болу қиындығы және жеткізу кедергілері көптеген қиындық тудырады және осындай қиындық өндірісте өндіріс процессінің еріксіз тоқтауына алып келеді [2]. «Дәл уақытында» стратегиясын тиімді іске асыру үшін өндіріс пен сатылымға қатысты бүкіл команданың ойлау тәсілін өзгерту қажет. Қорлардың деңгейін, өндіріс көлемін, өндіріс циклінің ұзақтығын немесе өндірістік партияның көлемін айтатын болсақ, дәстүрлі ой-пікірдің «неғұрлым көп болса, соғұрлым жақсы» схемасын «неғұрлым аз болса, соғұрлым жақсы» схемасына ауыстыру керек [1].

Функциялар бойынша шығындарды есепке алу мен калькуляциялаудың негізгі артықшылығы шығындарды бөлудің дәстүрлі әдісімен салыстырғанда өнімнің өзіндік құнын есептеу неғұрлым дәл болып табылады, бұл баға белгілеу бойынша негізделген шешімдерді негіздейді. Мұндай артықшылық негізгі өндірістік-технологиялық функцияларға, олардың неғұрлым толық сипатына назар аударумен қамтамасыз етіледі.

Осылайша, қызмет түрлерінің негізінде шығындарды есепке алу нақты шығындарды есепке алу және толық емес өзіндік құнын есепке алу алдында бірқатар маңызды артықшылықтарға ие болды. Жанама шығыстар тұрақты ретінде қарастырылмайды, осындай шығындар есебінің жүйесінде тұрақты шығыстар ұғымы жоғалады [1]. Демек, кәсіпорының барлық шығындары бақылау мен реттеуге беріледі. Шығындарды басқару неғұрлым икемді және бәсекелестік пен ұйымның өндірістік мүмкіндіктерінің талаптарына жауап береді. Мысалы, егер тауарлардың немесе қызметтердің белгілі бір түрлерін өндіру шығынды деп көрсетілсе, өнім сапасының айтарлықтай төмендеуін болдырмай, онсыз жасауға болатын операциялар мен жабдықтардың көлемін оқшаулау немесе қысқарту мүмкіндігі пайда болады.

#### ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

- 1 Тайгашинова К.Т., Сатаев С.А., Лапбаева С.Ш. Тереңдетілген басқарушылық есебі. – Алматы, 2015. – 184 б.
- 2 Тайгашинова К.Т. Басқару есеп. – Алматы, 2010. – 185 б.
- 3 Иманбаев З.О. Басқару есебі. – Алматы, 2016. – 215 б.
- 4 Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. – Питер, 2012. – 55 б.

### **Аннотация**

В статье рассматриваются традиционные и инновационные методы учета затрат и калькулирования себестоимости, их анализ в сравнении с традиционными методами. Статья посвящена проблеме выбора организациями оптимального метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Проанализирована классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости по разным основаниям. Методы калькулирования себестоимости являются неотъемлемой частью процесса организации производства, учетной системы и документооборота в организации. Выбор конкретного метода обусловлен рядом факторов, связанных со спецификой хозяйственно-производственной деятельности организации. Одним из основных факторов, влияющих на оперативность и качество управленческих решений, является выбор методов учета и калькуляции затрат, классификация игр, которые играют важную роль при реализации продукции. Необходимо определить сущность метода учета производственных затрат, применение возможностей, основанных на анализе сущности методов, их преимуществ. В тех видах массового производства, где сырье проходит единый технологический процесс, распространенным является попроцессный метод учета затрат. В производствах, в которых процесс обработки делится не только на операции, но и на переделы, различающиеся используемым оборудованием, технологией, специализацией персонала, занятого в технологическом процессе, местом размещения, применяется попердельный метод учета затрат и калькулирования.

Ключевые слова: затраты, калькуляция, себестоимость, управленческий учет, производство, методы калькулирования, экономика, эффективность.

### **Abstract**

The article deals with traditional and innovative methods of cost accounting and costs, their analysis in comparison with traditional methods. The article is devoted to the problem of organizations choosing the optimal method of accounting for production costs and calculating the cost of production. The classification of methods of cost accounting and costing on different grounds is analyzed. Costing methods are an integral part of the organization of production, accounting system and document management in the organization. The choice of a particular method is due to a number of factors related to the specifics of economic and production activities of the organization. One of the main factors affecting the efficiency and quality of management decisions is the choice of methods of accounting and cost calculation, the classification of games that play an important role in its implementation. It is necessary to determine the essence of the method of accounting for production costs, to determine the need for the use of opportunities based on the analysis of the essence of the methods. In those types of mass production, where raw materials go through a single technological process, the process-based cost accounting method is widespread. In industries in which the processing is divided not only into operations, but also into processes that differ in equipment used, technology, specialization of personnel involved in the technological process, location, the alternate method of cost accounting and calculation are used.

Key words: expenses, calculation, cost, management accounting, production, methods of calculation, economics, efficiency.