

6. Баймуханова С.Б Қаржылық есеп. – Алматы, «Экономика баспасы» ЖШС 2007ж. 138-142 б.б

\*\*\*

Аренда – арендное соглашение (договор) между арендатором арендодателем, в соответствии с которым арендатор получает право владения объектом аренды за плату на определенный период времени.

\*\*\*

Lease – a lease agreement (agreement) between the lessee by the lessor, whereby the lessee obtains ownership of the subject lease for a payment for a certain period of time.

**Б. Баимбетова**

## ӨНІМНІҢ ӨЗІНДІК ҚҰНЫН КАЛЬКУЛЯЦИЯЛАУ ЖҮЙЛЕРІНІҢ САЛЫСТЫРМАЛЫ СИПАТТАМАЛАРЫ

Өзіндік құнды калькуляциялау жүйелері мақсатты шығындардың түрлеріне және күрделілігіне тікелей байланысты. Калькуляциялау жүйелерін келесідей түрде жіктейді:

- өзіндік құнды тікелей калькуляциялау жүйесі;
- шығындарды есептеудің әдеттегі жүйесі;
- өзіндік құнды калькуляциялаудың функционалдық жүйесі.

Шығындарды толық бөле отырып өзіндік құнды калькуляциялау (абзорпшен костинг) – бұл сатылған өнім мен қоймадағы өнім қалдықтары арасындағы барлық өндірістік шығындарды бөле отырып, өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау әдісі. Калькуляция сыртқы пайдаланушылар үшін пайда және зиян туралы есептілікті дайындау үшін қолданылады. Осы калькуляциялау жүйесіне альтернативті жүйе – айнымалы шығындар бойынша калькуляциялау жүйесі. [1]

Айнымалы шығындар бойынша өзіндік құнды калькуляциялау (директ немесе верибл костинг). Бұл әдіс кезінде тек айнымалы өндірістік шығындар ғана өнімге кеткен шығындар (қор сыйымды шығындар) ретінде беріледі, ал айнымалы өндірістік шығындарды бір кезеңге жұмсалған шығындарға жатқызады. Директ костингті пайдалану арқылы дайындалған пайдалар мен шығындар туралы есеп ішкі есеп беруге қолданылады. Бұл есепте маржиналды табыс көрсетіледі, ол табыс пен барлық айнымалы шығындар арасындағы айырмашылықты білдіреді.

Екі есеп жүйесінің қолданылудың алынатын пайда мөлшеріне әсерін келесі кесте ретінде көрсетуге болады.

*1-кесте*

**Абзорпшен костинг және директ-костинг жүйелерін қолдану ерекшеліктерінің пайдаға әсері**

Өндіріс және сату көлемдерінің арақатынасы	Пайда мөлшеріне әсері
Өндіріс көлемі сату көлеміне тең болса	Операциялық пайда екі калькуляциялау жүйесінде бірдей болады
Өндіріс көлемі сату көлемінен артық болса	Абзорпшен костингті пайдаланған жағдайда тұрақты өндірістік үстеме шығындардың бір бөлігі сатылмай қалған қорлар құнының құрамында кіреді. Яғни, алынатын пайда мөлшері жоғары болады.
	Директ-костингті пайдаланған жағдайда тұрақты өндірістік үстеме шығындар кезең шығындарына жатқызылады, сәйкесінше алынатын пайда мөлшері төмен болады.
Сату көлемі өндіріс көлемінен артық болса	Абзорпшен костингті пайдаланған жағдайда тұрақты өндірістік үстеме шығындар толығымен сатылған өнімдердің өзіндік құнына қосылады, яғни, алынатын пайда мөлшері төмен болады.
	Директ-костингті пайдаланған жағдайда тұрақты өндірістік үстеме шығындар кезең шығындарына жатқызылады, сәйкесінше алынатын пайда жоғары болады.

Шығындарды толық бөле отырып және айнымалы шығындар бойынша өзіндік құнды калькуляциялаудың ерекшеліктері:

Директ костинг:

- Шешім қабылдауға пайдалы ақпаратты қамтамасыз етеді. Шығындардың айнымалы және тұрақты болып бөлінуі өнім ассортиментін анықтау үшін, өндіріске немесе компонентті сатып алуға қатысты шешім қабылдау үшін және басқа ақпарат алуға мүмкіндік береді.

- Пайданы қорлардың өзгеру ықпалынан сақтайды. Директ костингті пайдалану кезінде пайда өнімнің сату көлеміне байланысты болады, абзорпшен костингті пайдалану кезінде пайдаға сату көлемі де, өндіріс те әсер етеді. Сондықтан директ костинг қорларға манипуляция жасауды болдырмауға мүмкіндік береді және менеджерлердің жұмысын бағалау үшін жақсы жарайды.

Абзорпшен костинг:

- Тұрақты өндірістік шығындарға тиісті көңіл бөледі. ХҚЕС-ы тұрақты өндірістік шығындардың қорлардың өзіндік құнына кіргізілуін талап етеді. Сыртқы мақсаттар үшін абзорпшен костингді пайдалану қаржылық көрсеткіштердің ХҚЕС-ы бойынша өз есеп беруін жасайтын басқа компаниялардың көрсеткіштерімен салыстырмалылығын қамтамасыз етуге мүмкіндік береді.

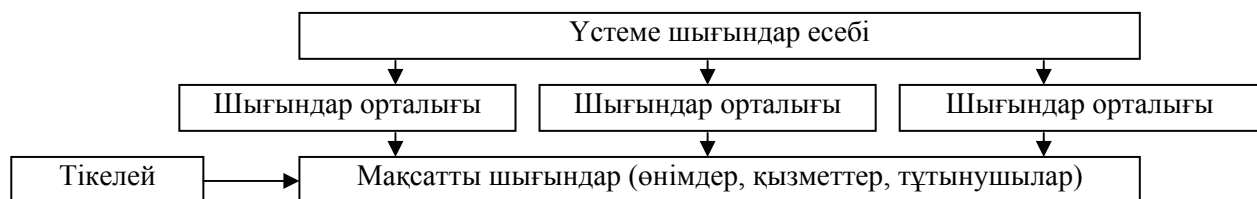
- Есеп беруде шамадан тыс шығындар мен пайдалардың бейнеленуін болдырмауға мүмкіндік береді. Маусымдық бизнесте қорларды өсіру кезеңінде директ костингті пайдалану барысында тұрақты өндірістік шығындар кезең шығындарына жатқызылады. Сондықтан қорлардың ұлғаю кезеңінде үлкен шығындарды тіркейді, ал тауарларды сату кезеңінде өте үлкен пайдаларды тіркейді. Абзорпшен костингті пайдалану кезінде шығындар мен пайдалар тепе-тең келеді.

Калькуляциялаудың тікелей жүйесінде мақсатты шығындарға тек тікелей шығындар ғана жатқызылады. Сәйкесінше, жанама шығындар есебі пайда есебіне жатқызылады. Мұндай жүйелердің басты кемшілігі олар жанама шығындарды бағаламайды және оларды мақсатты шығындар деп қарамайды. Яғни, жанама шығындарды қосу ұйымның өз еркімен анықталады. Сол себепті тікелей калькуляциялау жүйесі ұйымның жалпы шығындарының ішіндегі жанама шығындар үлесі аз болған жағдайда ғана қолдану ұсынылады.[2]

Әдеттегі және функционалды калькуляциялау жүйелері жанама шығындарды мақсатты шығындар ретінде бөліп таратады.

Шығындарды калькуляциялаудың әдеттегі жүйесінде шығындарды бөліп таратудың екі сатылы процесі қолданылады. Әдеттегі жүйеде бірінші сатыда үстеме шығындар алдымен өндірістік және қызмет көрсетуші бөлімшелер арасында бөлініп таратылады, содан кейін ғана қызмет көрсететін бөлімшелердің шығындары өндірістік бөлімшелерге қайта бөлініп таратылады.

Өзіндік құнды әдеттегі калькуляциялау жүйелері бірнеше ондаған жылдар бұрын өнеркәсіп ұйымдары аздаған өнім түрлерін өндірген, сәйкесінше, өндірістік шығындардың ең бастысы материалдық және еңбек шығындары болған кездерде пайда болған. Ол кездерде үстеме шығындар мөлшері өте аз және үстеме шығындарды дұрыс бөліп таратпаған жағдайда да ауытқу мөлшері өте төмен болған. Әдеттегі жүйе үлгісі келесі суретте келтірілген (1-сурет).



1-сурет. Шығындарды калькуляциялаудың әдеттегі жүйесі

Функционалды жүйеде үстеме шығындар бөлімшелер арасында емес, негізгі қызмет түрлеріне байланысты бөлінеді. Бұл жүйеде алдымен көптеген функционалды шығындар орта-

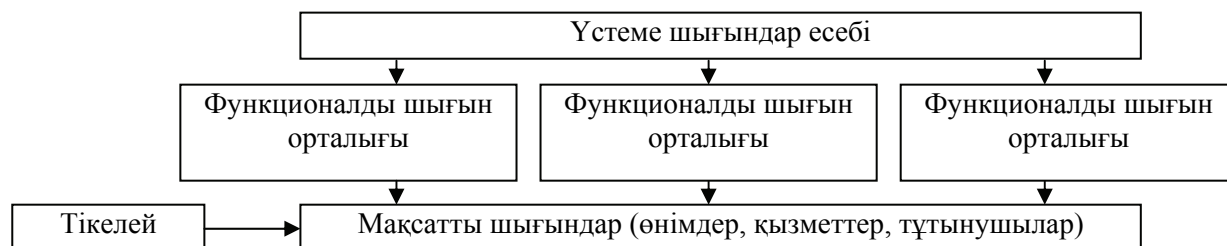
лықтары анықталынып алынады. Қызмет түрлері деп белгілі-бір іс-әрекеттерді жүзеге асыру арқылы шешілуге тиісті міндеттердің жиынтығын айтамыз. Көмекші өндірістің әдеттегі түрлеріне өндірістік кестені құрастыруды, жабдықтарды іске қосуды, материалдардың ішкі қозғалысын ұйымдастыруды, материалдарды сатып алуды, өнімдерді бақылауды, материалдар кірісінің есебін, жүкті экспедициялау және тұтынушылар тапсырысын өңдеуді жатқызуға болады. Өндірістік қызмет түрлері өнімдерді шығару мен жинауды қамтиды.

Яғни, функционалды жүйе мақсатты шығындарға келетін ресурстарды нақты есепке ала алады. Әдеттегі калькуляциялау жүйесінің шығындарды көрсету дәлдігі төмен, себебі бұл жүйе көмекші өндіріс шығындары мен мақсатты шығындар арасындағы себеп-салдарлық тәуелділікті көрсетпейтін шығын факторлары қолданылады.

Бүгінгі күні компаниялар өте көп ассортименттегі өнімдерді шығарады, негізгі өндіріс жұмысшыларының еңбек ақы шығындарының мөлшері төмендеген, ал керісінше үстеме шығындар мөлшері артқан кезеңде, ақпаратты оның күрделілігіне қарамастан өңдеу мүмкіндігі артқан кезде үстеме шығындарды негізгі өндіріс жұмысшыларының еңбек ақысы негізінде бөліп тарату дұрыс емес деп қарастырылуда. Функционалды жүйенің үлгісін 2-сурет арқылы көрсетеміз. Осы суреттен функционалды жүйенің негізгі ерекшеліктерін көреміз:

- 1) бұл жүйеде шығындар орталықтары әдеттегі қарағанда көбірек болады;
- 2) екінші кезеңде шығындар орталықтары да, шығындар факторлары өте көп.

Соған байланысты ABC жүйесі қолданысқа енгізіле бастады. АҚШ-да және Европада 1980 жылдардан бастап шығындар есебінің функционалды жүйесі пайдаланыла бастады. Жаңа жүйенің қолданылуын бақылай отырып Купер және Каплан «шығындарды калькуляциялаудың функционалды жүйесі» деген терминді ұсынып, осы жүйенің негізгі қағидаларын көрсетті [3].



2-сурет. Шығындарды калькуляциялаудың функционалды жүйесі

ABC жүйесі туралы алғашқы мақалалар 1988 жылы шығарылды. Сол кездерден бастап шығындарды калькуляциялаудың функционалды жүйесі кеңінен қолданыла бастады. ABC жүйесінде әдеттегі калькуляциялау жүйесіне қарағанда қаралатын шығындар факторлары көбірек және әртүрлі. Әдеттегі жүйеде тек өндіріс көлеміне қатысты факторлар ғана қаралады, яғни, ресурстарды қолдану шығарылатын өнім санына тәуелді болады. Мұндай жағдайда шығарылатын өнім бірлігіне тәуелсіз факторлар ескерілмей қалады. Сол себепті әдеттегі калькуляциялау жүйесінде өнімнің өзіндік құны жөніндегі ақпарат біршама бұрмаланған болуы мүмкін.

Функционалды калькуляциялау жүйесінің жұмысын 4 қадам түрінде көрсетуге болады:

1. Ұйымда орындалатын негізгі қызмет түрлерін анықтаймыз.
2. Әр қызмет түріне қатысты шығындарды шығындар орталықтарына бөлеміз.
3. Негізгі қызмет түрлерінің әрқайсысы үшін шығын факторларын анықтап аламыз.
4. Қызмет түрлеріне қатысты бар шығындарды осы қызмет түрлеріне деген сұраныс негізінде өнім түрлеріне бөліп таратамыз.

Осы қадамдардың алғашқы екеуі шығындарды бөліп таратудың бірінші сатысын, қалған екеуі екінші сатысын көрсетеді.

Бірінші қадам: негізгі қызмет түрлері сәйкес талдау негізінде анықталады. Біртұтас қызметтің бөліктері ретінде сатылып алынатын материалдарды анықтау, оларды қабылдап алу және босатып беру сияқты қызмет түрлерін бөліп алуға және олардың әрқайсысы үшін

өзінің шығын факторын анықтауға болады. Тұтыну коэффициенті нақты өнім өндірісі барысындағы қызмет түрінің үлесі болып табылады. Егер қызмет түрлерінің тұтыну коэффициенттері біркелкі болса, оларға бірдей шығын факторларын қолдануға болады.

Екінші қадам: Қызметтің негізгі түрлерін анықтап алғаннан кейін оларда тұтынылатын ресурстар мөлшерін анықтаймыз. Кейбір ресурстар нақты қызмет түріне қатысты болса, кейбіреулері бірнеше қызмет түрлеріне қатысты болуы мүмкін. Мұндай шығындар себеп-салдарлық шығындар факторлары бойынша қызмет түрлері арасында бөлініп таратылуы қажет. Мұндай факторларды ресурстық шығындар факторлары деп атайды.

Үшінші қадам: Әрбір шығындар орталығындағы шығындарды өнім түрлеріне апару үшін сәйкес шығын факторын таңдап алуымыз қажет. Осы кезеңдегі шығындар факторлары функционалды факторлар деп аталады. Мұндай фактор, біріншіден, әр орталықта жұсалынған шығындарды толық түсіндіруі қажет. Екіншіден, жеңіл бағалау мүмкіндігін қамтамасыз етуі қажет, яғни, мәліметтер жеңіл анықталатын және нақты өнімге апарылатын болуы қажет.

Қызмет түрлеріне қатысты шығындар факторларының өзін екі түрге бөлеміз:

1. Операциялық факторлар – өңделген сатып алу тапсырыстарының саны, өңделген тұтынушылардың тапсырыстарының саны, орындалған жабдықтарды іске қосу жұмыстарының саны, оларды бақылау-тексеру саны. Олар қызмет түріне қатысты бөлінетін уақытты көрсетеді.

2. Уақытша факторлар – қызмет түрінің жүзеге асырылуына қажетті уақытты көрсетеді. Мысал ретінде, жабдықты іске қосуға қажетті уақытты, немесе өнім сапасын тексеруге қажетті уақытты айтуға болады.

Төртінші қадам: Шығындар факторларының өнім түрлеріне қатысты бөлініп таратылуы. Шығын факторы өнімдердің жекелеген түрлеріне қатысты бағалау мүмкін болатындай етіп таңдалуы қажет.

Өзіндік құнды калькуляциялау жүйесі жұмсалған шығындарды алынатын пайдамен өзара салыстыруға мүмкіндік беруі қажет. Күрделі функционалды жүйелер бойынша алынатын өзіндік құн жөніндегі мәліметтің дәлдігі өте жоғары. Әдеттегі және функционалды жүйелердегі өзіндік құн жөніндегі ақпараттардың дәлдігін салыстыру мақсатында келесі кестені құрастырамыз.

2-кесте

#### Әдеттегі және функционалды жүйелердің сипаттамалық ерекшеліктері

Әдеттегі калькуляциялау жүйесі	Функционалды калькуляциялау жүйесі
Бәсекелестік деңгейінің төмендігі	Бәсекелестіктің интенсивтілігі
Жанама шығындар жалпы шығындардың аз ғана бөлігі болып табылады	Жанама шығындар жалпы шығындардың басым бөлігі болып табылады
Шығарылатын өнімдердің стандарттық ассортименті	Шығарылатын өнім түрлерінің әртүрлілігі
Тұтынылатын ресурстар мөлшерінің бірдей болуы	Тұтынылатын ресурстар мөлшерінің әртүрлілігі

2-кестеден әдеттегі және функционалды калькуляциялау жүйелерін қолданған жағдайлардың ерекшеліктерін көріп отырмыз.

Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың функционалды жүйесін қолдану әртүрлерлі елдерде өз ерекшеліктері бар. Мұндай ерекшеліктер ең алдымен әдеттегі калькуляциялау жүйесі мен функционалды калькуляциялау жүйелері арасындағы айырмашылықтарды ажырата алмаумен байланысты.

ABC жүйесінің қолданылуы тиімді шешім қабылдауға мүмкіндік береді, себебі бұл жүйеде тұрақты үстеме шығындар есепке алынады. Олар тұрақты болып табылмайды, себебі, олардың мөлшері тек өндіріс көлеміне ғана қатысты емес, бірнеше басқа да факторларға қатысты өзгеруі мүмкін.

Шығындардың өзгеруіне әсер ететін факторларды зерттеу және оларды өнім түрлері арасында бөліп тарату арқылы өнімнің өзіндік құнының дәл анықталуы қамтамасыз етіледі. Ұйым өзінде қолданылатын калькуляциялау жүйесін әлдеқайда күрделісіне алмастыруы үшін осы жүйені жетілдіруден алынатын маржиналды пайда оған жұмсалатын шығындар мөлшерінен артуы, яғни, шығындар мен пайда өзара теңесуі қажет. Калькуляциялаудың күрделі жүйесі интенсивті бәсеке жағдайында қызмет атқаратын, жалпы шығындар ішіндегі

үстеме шығындарының үлесі жоғары, шығарылатын өнім ассортименті көп түрлі және тұтынылатын ресурстарының көп түрлілігімен ерекшеленетін ұйымдар үшін тиімді.

1. Дәуренбекова Ә.Н. Шығындарды басқару: Оқу құралы. – Алматы: Экономика, 2009. – 158б.
2. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров. П. Атрилл, Э.М.Лейни. – Денпропетровск, 2003г.
3. Друри, Колин. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учебник для студентов вузов /К. Друри.- 5-ое изд., переаб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА,2005.-735с.

\*\*\*

В этой статье дана сравнительная характеристика основных трех систем калькулирования затрат: прямая система калькулирования себестоимости продукции, традиционная и функциональная системы калькулирования затрат.

\*\*\*

This paper presents the comparative characteristics based on the three systems of calculation of costs: direct system of calculation of the cost of production, traditional and functional system of calculation of costs.

**Б.А. Жумабеков**

## **ИНФЛЯЦИЯНЫҢ КӘСІПОРЫННЫҢ ҚАРЖЫЛЫҚ ЖАҒДАЙЫНА ӘСЕРІ**

Инфляция мәселесі дүниежүзілік экономикада маңызды орын алады оның көрсеткіштері мен әлеуметтік – экономикалық салдарлары елдің, кәсіпорындардың және бүкіл әлемдік шаруашылықтың экономикалық қауіпсіздігін бағалауда күрделі рөл атқарады. Қазіргі замандағы жағдайларда осы мәселенің өзектілігі инфляцияның дамуының мәнін, терендетілген себептерін және оның ерекшеліктері мен инфляция зардаптарын азайту саясатының негізгі бағыттарын айқындау қажеттілігімен анықталады. Дүниежүзінде ХХғ. екінші жартысында инфляция болмаған елдер тіпті жоқ.

Қазақстандағы макроэкономикалық құбылыстардың ерекшеліктеріне келсек, бұл «стандартты емес» нарықтық құрылым. Кеңестік Республикалар ыдырап, күйреген кезде Қазақстанда тауар тапшылығы қалыптасқаны белгілі. Тәуелсіздік алғаннан кейінгі бірінші үш жылдықта Ресейден тауарлар алу үшін алынған несие көлемі бір жарым млрд. доллардан артып кеткен болатын. 1993-1996 жылдары Қазақстандағы бағалардың өсуі мен ақшаның құнсыздануы 2000%-тен 20%-ке дейін төмендеді. Бұл кездері Қазақстанда гиперинфляция қалыптасты, тек өзіміздің ұлттық валютаны (теңгені) енгізгеннен кейін ғана, Қазақстан инфляцияға қарсы саясат жүргізіп, оның деңгейін 3 жылдың ішінде 100 есе төмендетті. Реформаның барлық кезеңінде кейде әсіре инфляцияға арналған өршімелі инфляция экономикалық дағдарыстың дәлелді сипатыты болып табылады. Тұтыну бағалары 1992 ж. 3006 %-ды, 1993 ж. 2266 %-ды құрады. Инфляцияның айлық қарқыны көбіне 30% мөлшерінен асты, ал 1993 ж. қараша айында ол 55 %-ға жетті. Бұл жағдай стагфляция деп аталады. 1994 ж. сегіз ай мерзімінде инфляция деңгейі 1993 ж. осы мерзіммен салыстырғанда 608 %-дан 759 %-ға көтерілді. Үкімет және Қазақстан Республикасының ұлттық банкі жүргізген қатаң монетарлық саясат арқасында жағдай өзгеріп, инфляция айына 18-19% деңгейінде тұрақтанды. Ал кейінірек, инфляцияның жалпы деңгейін сипаттайтын тұтыну бағаларының индексі 1997 ж. - 11,2 %; 1998 ж. - 1,9; 1999 ж. - 17,8; 2000 ж. - 9,8; 2001ж. -6,4 %-ды құрады. Бұл өтпелі кездегі Қазақстанның макроэкономикалық деңгейдегі айтарлықтай жетістігі болды. Бірақ кәсіпорындардың жұмыс істеуіне айтарлықтай кедергілер келтіріп отырды. Кәсіпорын қызметін жүзеге асыру барысында өндіріс құлдырап қалды, ал инфляцияға қарсы күрес тек мемлекетпен жүргізіліп, кәсіпорынға соған бағынуға ғана тура келді. Кәсіпкерлер өз қызметі барысында инфляция деңгейінен асатын таза пайда тауып