

УДК 336.76

**ҮСТЕМЕ ШЫҒЫНДАРДЫҢ ЭКОНОМИКАЛЫҚ МАЗМҰНЫ МЕН
ӨНДІРІСТІК ПРОЦЕСТЕГІ РОЛІ**

Жандерке Саяжан Нүркенқызы
saya_jan53@mail.ru

Үстеме шығындарға өндіріске қызмет көрсетумен және негізгі, көмекші цехтардың жұмыс ұйымдастыруымен байланысты шығындар жатады. Оларды тікелей дайын өнімдердің (жұмыс, қызмет) түрлеріне (бірлік), өндірістік процеске, сату көлеміне, сатып алатын топқа жатқызуға болмайды. Бір сөзбен айтқанда, үстеме шығындар өндірісті басқарумен және қызмет көрсетумен байланысты шығындар [2].

Шығындарды негізгі және үстемеге бөлу бөлімшелердің қызметін бағалау үшін негіз болады, сондай-ақ өндірістік қызметтерді бақылау, реттеу, жоспарлау, есептеу процестерімен де тығыз байланыста болады. Үстемеге тікелей еңбек ақы және тікелей материалдық шығындардан басқа шаруашылық етуші субъектілерінің барлық шығындары жатады. Олар дайындау, ұйымдастыру, қызмет көрсету және басқарудан туындайды.

Үстеме шығыстар екі топқа бөлінеді: жалпы өндірістік және жалпы әкімшілік үстеме шығындары. Өндірістік үстеме (жанама) шығыстар – бұл өндірісті басқару, қызмет көрсету, ұйымдастыру шығындары. Олар бөлімше, цех, өндіріс, бөлініс сияқты өндірістік бөлімшелерде пайда болады. Бұл шығындардың арналымы, сипаты және функционалдық ролі өндіріспен тікелей байланысты. Өндірістік үстеме шығыстар құрамына мына шығындар кіреді: құрал-жабдықтарды күтіп ұстау мен пайдалану, өндірістік арналымдағы ғимараттар, құрылымдары күтіп ұстау және басқару, т.б. Өндіріске қатынасы бойынша құрал-жабдықтарды күтіп ұстау мен пайдалану шығындары өндірістік үстеме шығыстарының негізі болып табылады, біріншіден, машина мен құрал-жабдықтарсыз өндіріс процесі болмайды, екіншіден, үстеме шығысының бұл бөлігі айнымалы, яғни негізгі өндіріс көлеміне тәуелді болып келеді. Бірақ олар тапсырысқа, өндірістік процесіне, өндірілген өнімге байланысты тікелей шығындарына жатқызылмайды. Мысалы, құрал-жабдықтарды ағымдық жөндеу, техниканы профилактикалық мақсатта байқау сияқты шығындары жатады. Бұл орайда кейбір шығындардың баптары тікелейге жатқызылуы мүмкін, егер де есеп объектісі болып осы өндірістік бөлімше немесе участкінің құрал-жабдықтары толығымен іске қосылғанда орындалатын тапсырыстар болса ғана.

Құрал-жабдықтарды ұстап күту және пайдалану шығындарына:

-құрал-жабдықтарды жөндеу, күтіп ұстау үшін майлайтын, сүртетін және тағы басқа материалдар шығындары, құрал-жабдықтар мен көлік құралының амортизациясы;

-құрал-жабдыққа қызмет көрсететін жұмысшылардың әлеуметтік мұқтаждықтарына жасалған аударылымдар мен еңбек ақысы;

- энергия, бу, сығылған ауа суы, көмекші өндіріс қызметтері;

- дайын өнім;

- тозу сомасы;

- құрал-жабдықтардың жұмысымен байланысты басқа шығындар жатады.

Өндірісті басқару шығындары өз қатарына мыналарды біріктіреді: өндірістік бөлімшелер, цехтардың әкімшілік-басқару аппараттары және өндірістік-диспетчерлік аппараттарының әлеуметтік мұқтаждығына аударылымдар және еңбек ақы; өндірісті дайындау және ұйымдастыру шығындары; өндірістегі жартылай фабрикаттарды сақтау және өндірістік мұқтаждар үшін қолданылатын инвентарь, құрылғылар, ғимараттарды ұстау, жөндеу, амортизация, т.б. өндірістік бөлімшелерді басқару шығындары.

Жалпы алғанда өндірістік үстеме шығыстарының екеуі де кешенді баптардан тұратындығы, көп деңгейде өндірістік бөлімшелерде пайда болатындығы, олардың пайда болу орындары бойынша ескерілетіні және жоспарланатыны, бюджеттік-сметалық әдіспен бақыланатындығы, сондай-ақ өнім түрлері бойынша, дайын өнім мен аяқталмаған өндіріс бойынша таратылып бөлінетіндігі жөнінде белгілі.

Сонымен бірге, әрбір қарастырылып отырған топтар әр түрлі экономикалық мазмұндағы шығындардан тұрады. Олардың айырмашылығы тек тарату базасын таңдау

мен негіздеу ғана емес және оның өтелі жолдарын да іздестіру керек. Осы тұрғыдан шаруашылық субъектілері ішінде қабылданған өндірістік үстеме шығындарының жіктемесінің мәні күшейіп отыр.

Жоғарыда келтірілген шығындарды іріленген тұрғысынан қарастырсақ, онда айнымалы өндірістік шығындарға жатқызуға болатын бөлігін топтастыру керек: көмекші материалдар, электр энергиясы, құралдар, т.б. Мұнда олар өндіріс көлеміне тікелей пропорционалды өлшенеді. Олардан кейін басқа да жалпы өндірістік шығыстар жүреді, олар өз кезегінде тұрақты шығындар болып саналады, олардың қатарына: зейнетақы қорына аударылымдар, жалға, амортизациялық аударылымдар, т.б. жатады.

Бұл аталған шығындардың қатарына жартылай айнымалы шығындар да болуы мүмкін. Мысалға, телефон үшін төлемдері, коммуналдық (тұрғын үй) қызметі (шаралары) және т.б. кіреді.

Сонымен қатар бұл екі үстеме (жанама) шығындар шаруашылық субъектісінің шеңберінде өндірістік емес те болуы мүмкін, демек бұндай үстеме шығындардың қатарына өндірісті ұйымдастыру функциялары мен өндірістік функциялардан ерекше өзіндік сипаты, арналымы, ролі бойынша ажыратылатын басқару функциялары жатады.

Үстеме шығыстар баптарының қолданыстағы номенклатурасына сәйкес өндірісті дайындау функциясын, ұйымдастырушылық функциясын және тікелей басқару функциясын жүзеге асыратын шығындары бойынша топтастырылады.

Әр түрлі экономикалық мазмұны бойынша шығындарды мұндай біріктіру, шығындарды талдау, бақылау, жоспарлау, нормалау жұмыстарының күрделі екендігін көрсетеді. Табысты есептеу және бақылау жүйесін жасау мақсату үшін, өндірістік емес шығындарға әсер ететін факторларды ашуда, оларды функционалды арналымы бойынша, оның ішінде шығындардың элементтері бойынша топтастырылғаны орынды.

Кәсіпорынның қаржылық қорытынды есебінің барлық нысандары белгілі бір мақсатпен құрылады. Баланста субъектінің экономикалық ресурстарының (активінің) белгілі бір мерзімдегі нақты бары мен оларды қаржыландыру көздерінің жағдайы көрсетіледі. Табыстар мен шығыстар жөніндегі қорытынды есептілікте кәсіпорынның есеп беру мерзіміндегі шаруашылық қызметінің қаржылық нәтижесі анықталады [3].

Үстеме шығыстар есебін ұйымдастырудың қисынды тұрғысынан қарасақ, онда оны өзіндік құнға жатқызу, яғни тарату керек екені баршаға мәлім, бірақ мәселе оның тарату базасын таңдау, мөлшерін анықтау және оның дайын өніммен аяқталмаған өндіріске үлес салмағын табу жан-жақты зерттеуді талап етеді.

Тұрақты үстеме шығыстарды тарату базасы ретінде көбінесе мына төмендегілерді қолданады:

- Соңғы өнім бірлігінің саны. Бұл тәсілде субъектінің өндірген өнім бірлігінің «сыйымдылығын», яғни өнімді өндіруге кеткен сомасын жабады деп болжайды, тіпті оның маркетингтік қызметін, басқару шығындарын және басқа да негізгі ресурстарын қоса есептегеннің өзінде.

- Өндірістің жұмыс сағатының жиынтығы. Бұл тәсілде субъектінің басты ресурсы ретінде жұмыс күші есептелінеді, сондықтан өндірістегі қолданатын жұмыс сағатының сандық жиынтығы, шығарылған өнімнің шығынына корпоративтік тұрғыдан қаралғанын болжайды (пропорционалды тәсілмен).

- Өндірістің машина-сағатының жиынтығы. Бұл тәсіл үлкен салалы кәсіпорындарда қолданады және өндірістің ең қажет параметрі болып есептелінеді, ол «күрделі қаражат сайымдылығын» көрсете алады деп сендіреді.

- Өндіріс процесіндегі қолданатын материалдар шығындарының жиынтығы. Бұл тәсілді қолдануы мүмкін, егер материалдық шығындардың үлес салмағы өндірісте басым болса ғана.

- Өндірістік жұмысшыларының еңбек ақысының жалпы сомасы. Бұл тәсілді қолдануы мүмкін, егер оның үлес салмағы басым болса. Бүгінде, бұл аталған тәсілді

технологиялық деңгейі дамыға, жұмыс күшіне жоғарғы дәрежеде еңбек ақы төлейтін кәсіпорындар қолданады.

- Жалпы табыстың сомасы. Бұл тәсілде үстеме шығындар, өнімнің тиісті табысына «салынатын салық» іспеттес болып келеді.

Бұл үстеме шығындардың тарату процесін сіңіру (абсорбциялау) немесе үстеме шығындарын негізгі өндіріс шығындарына жатқызу деп ұғындырады. Бірақ көптеген шаруашылық субъектілері өндірістік үстеме шығындарын, бірінші кезекте өндіріспен, атап айтсақ, оның әр түрлі тарату процедурасының көмегімен байланыстыруға тырысады, өз бетімен тұрақты үстеме шығындарды тарату көбінесе қате шешімді қабылдауға жол беруі мүмкін. Бірақ, бұл мәселе ғылыми да, тәжірибелі жоспарда да, ашық күйінде қалып отыр, әзірге ол бар болғаны «епті айла» болып тұр. Бұл туралы әр түрлі пікірлер де баршылық, өкінішке орай, олардың бірде біреуі кең қолдау таппай келеді. Ал енді айнымалы шығындарды тарату базасы туралы қысқаша айтсақ, онда оны таңдау көбінесе өзіндік құнды калькуляциялаудың дәлденген баптары бойынша анықталады.

Отандық және шетелдік мамандардың зерттеулерінің нәтижелері өндіріс салаларының көбінде үстеме шығындардың абсолюттік сомада да, экономикалық субъектінің шығындарының жалпы көлеміндегі үлесіне қатысты да тұрақты түрде артып жатқандығын дәлелдейді [4].

Бақылау жүйесі - бұл өндірістік қызметтерді тұтастай және оның ішінде шығындарды жеке-дара басқаратын коммуникациялық торабы. Ол шығындарды төмендету және өндіріс тиімділігін арттыруға бағытталған болашақтағы қызметінің дұрыстығы мен толықтылығыне қамтиды.

Бүгінде басқару есебінің халықаралық тәжірибесінде, өндірістік үстеме шығындарын тарату процедурасы бірнеше кезеңнен тұрады. Карпова Т.П. оның төрт кезеңін ұсынады.

Бірінші – үстеме шығындарын негізгі өндірістік және қызмет көрсететін бөлімшелер арасында тарату. Оның мақсаты – әдісті таңдау, ал ол өзіндік құнның қалыптасатын себеп-салдарымен тығыз байланыста жасалынады.

Екінші – қызмет көрсететін бөлімшенің үстеме шығындарын өндірістікке қайта тарату – яғни қызмет көрсететін бөлімше – жабдықтаушы ролінде болып, ал екінші бөлімше – тұтынушы ретінде өзіне тиесілі шығындарын қабылдайды.

Үшінші – әрбір өндірістік бөлімшелері үшін үстеме шығындарды таратудың есептік мөлшерлемесі жасалынады. Бұл жердегі оның негізгі мақсаты – әр түрлі бөлімшелерде өндірілетін өнімнің түрлері мен тапсырыстарына тиесілі шығыстарын тарату. Мұнда тарату есебі не біртұтас жалпы өндірістік, не әрбір бөлімшелер үшін жеке мөлшерлемесі болуы мүмкін. Бірінші жағдайда, бөлімшелер арасында негізсіз бөлінген шығындарды қайта таратады. Бір бөлімшенің шығыны басқалардың есебінен жабылатындығын көрсетеді. Екінші жағдайда, тарату процесі тапсырыс бойынша да, бұйым бойынша да жүргізіледі:

- жұмыстарды орындау үшін машина уақытын (станок/сағатын) пайдаланады, яғни сол бойынша нормалайды;

- қарапайым жолымен орындалған жұмыс уақыты үшін норма/сағатты пайдаланады (нормалайды);

- өндірілетін бұйымның, материалдардың, жартылай фабрикаттардың көлеміне (массасына) сәйкес келетін нормасын әзірлейді. Бұл жағдайда тарату мөлшерлемесін есептеу үшін: өндірістік үстеме шығындарды бөлу керек станоктың жұмыс уақытына немесе өндіріс жұмысшыларының жұмыс уақытына.

Төртінші – тапсырыс түрлері бойынша үстеме шығындарды тарату, бұл тарату процесінің ең соңғы сатысы болып саналады. Әрбір өнім түрі, не болмаса әрбір тапсырыс бойынша жұмыстарды орындауға кететін әрбір бөлімшенің уақытын тапсырыстары бойынша жинақтайды және оны былай есептеп шығарады: бөлімшеде тапсырысты орындауға кеткен сағаттың саны көбейтілген бөлімше үшін есептелген нақты тарату

мөлшерлемесі, сонда тең болады үстеме шығыстарды тарату мөлшерлемесіне (ставкасына) [5].

Сонымен, жоғарыда баяндалған үстеме шығындардың процедурасы негізінен қолданыстағы үстеме шығыстарының нақты мәліметтерінен есептелініп алынады, яғни бұл тұрғысынан алғанда, әдісті жағымды деп санауға болады. Сонымен бірге әдістің кейбір келеңсіз жақтарын да атап өтейік:

- үстеме шығындар тұрақты және айнымалыға бөліп қарастыруды ескермейді. Осы шығыстардың деңгейі тұрақты болғандықтан, өндіріс көлемінен тәуелсіз, ал ай сайынғы көлемінің өзгерісі, алдын-ала жасалған мөлшерлеме деңгейі олардың мардымсыз өзгерісіне әкеледі;

- үстеме шығыстар басқарушы есептің талабына көбінесе сай келе бермейді, атап айтсақ: онда үстеме шығындар туралы нақты толық ақпараттарды тек жыл соңында ғана алуға болады; сонымен қатар, аяқталмаған өндірісті және табысты әр кезең сайын бағалап тұру үшін және тапсырыс пен өнімге баға белгілеу үшін, қажет ақпараттармен дер кезінде қамтамасыз етпейді;

- ай сайын қалқып тұратын тарату ставкасын есептеу үлкен еңбекті қажет етеді;

- үстеме шығыстарының пайда болуы мен өнімді өндіру олардың нақты уақытымен сәйкес келе бермейді.

Осындай факторлардың әсерін ескере отырып, оның нормативтік мөлшерлемесін, яғни үстеме шығыстарын қайтару әдісін қарастыру керек [3]. Тарату процедурасының сызбасы келесі түрде болуы мүмкін (1 сурет).



Сурет 1. Өндірістік үстеме шығыстарын қайтару процедурасы

Қайтару (өтеу) әдісін пайдалану нормативтік деңгейдің нақтыдан едәуір ауытқуларын болдырмайды деп топшылайды. Алынған ауытқулар кезең шығысы ретінде қарастырылады да оны түпкі нәтижеге жатқызылады. Дәл осындай әдістеме Қазақстанның тәжіриебесінде кеңінен қанат жайған. Аяқталмаған өндіріс түзетілмейді, толық емес немесе артық өтелген үстеме шығыстар ағымдағы кезең шығындарына жатқызылады да, жыл соңында өз қарамағында қалған табыстың есебінен өтеледі.

Тарату әдісін таңдауда өндірістің нақты жағдайын, сондай-ақ ондағы өндірілген өнім көлемін ескеріп, әрбір шығыс түрінің үлес салмағынан шығатын бұйымның жеке-дара өзіндік құнын анықтайды.

Ал өндірістік емес үстеме шығыстарын қайтарудың (өтеудің) тұрақты саясаты жоқ. Олар ағымдағы кезең шығыстарына жатқызылуы, не болмаса, толығымен сатылған өнімнің өзіндік құнына кіретін жалпы сомасына, демек бұйым түрлеріне бөлмей-ақ енгізіледі, немесе бұйым түрлерінің өндірістік өзіндік құнына пропорционалды бөлінуі мүмкін.

Басым жағдайда келісімді еңбек ақы жекелеген тапсырыстар мен процестердің өзіндік құнына шығындарды тікелей енгізуді қарастырады. Бірақ жұмыс күшіне жұмсалған

шығындардың кейбір бөлігі жанама сипатқа ие. Бұл жағдайда істеген жұмыс күніне қарай төленетін өндірістік жұмысшылардың еңбек ақы шығындарын, т.б. жекелеген тапсырыстар мен процестердің өзіндік құнына жатқызудың мүмкіндігі бола бермейді. Мұндай шығындардың бір бөлігін үстеме мен жалпы-әкімшілік шығыстарына жатқызылады, бұл кезде ол кәсіпорында қабылданған әдістеме бойынша таратылады. Ал шығындардың қалған бөлігін жекелеген топқа бөліп алып, сосын оларды: нақты өнім түрлерінің арасына, яғни дайын өнім мен аяқталмаған өндірістің үлес салмағына қарап таратады.

Өнімнің әрбір бірлігіне қатысты тұрақты үстеме өндірістік шығыстар сомасы өндіріс деңгейінің төмендеуі немесе кәсіпорынның тоқтап қалуы салдарынан өспейді. Бөлінбеген үстеме шығыстар оның пайда болуы кезеңіндегі шығыстар ретінде танылады. Өндіріс деңгейі ерекше жоғары болған кезеңде өнімнің әрбір бірлігіне қатысты тұрақты үстеме өндірістік шығыстар сомасы қорлар өзіндік құнынан жоғары бағаланбайтын мөлшерде азаяды. Өндірістік қуаттылықты шын мәнінде пайдалану негізінде ауыспалы өндірістік үстеме шығыстар өнімнің әрбір бірлігіне жатқызылады.

Өндірістік бөлімшелерін басқарумен байланысты қызметкерлердің еңбек ақы шығындары үстеме шығындар қатарына кіреді. Шаруашылық етуші субъектіні басқарумен айналысатын мамандар мен басшылардың еңбек ақы шығындары жалпы әкімшілік шығындарының құрамына кіреді. Осы аталғандар, сондай-ақ басқа да қосымша шығындар (әлеуметтік сақтандыру, демалыс төлемдері, ауырғаны туралы бюллетень, т.б.) үстеме шығындарының қатарына жатқызылады және олар өнімнің өзіндік құнына кірмейді, сондықтан аталған шығындарды жанама деп аталады (немесе екінші қатардағы шығындар болып саналады).

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» 2007 жылғы 28 ақпандағы № 234-III Қазақстан Республикасының Заңы.
2. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Ш. Даттар, Управленческий учет – Питер., 2007. - 1008 с.
3. Алибекова Б.А., "Бухгалтерлік есеп қағидалары: Оқулық" - Астана: "Сарыарқа" Баспасы, 2012. - 264 б.
4. Назарова В.Л., Жапарханова М.С., Фурсов Д.А., Фурсов С.Д. Басқару есебі. Оқулық- Алматы, Экономика, 2005. - 298 б.
5. Соколов А.Ю., "Управленческий учет накладных расходов" - М.: Финансы и статистика, 2004. - 448 с.