

ӘОЖ 338.24:657

**ШЫҒЫНДАРДЫ ЕСЕПКЕ АЛУ НЕГІЗІНДЕ АВС ӘДІСІНІҢ ТЕОРИЯЛЫҚ
НЕГІЗДЕРІ**

Серікбаева Дариға Талғатқызы

nurzat_1504@mail.ru

Халықаралық есеп және аудит мамандығының магистранты
Л.Н.Гумилев ат. Еуразия ұлттық университеті Нурсултан, Қазақстан
Ғылыми жетекші – Жолаева М.А.

Көптеген зерттеушілер цифрлық экономика жағдайындағы АВС –әдіс негізінде шығындардың есебі мен талдауы мен есептілік теориясын жетілдіру аспектісінде трансформацияның негізгі бағыттарын көрсетеді. АВС –әдісінің мәні жалпы ұйымның және оның жекелеген құрылымдық бөлімшелерінің барлық басқару циклі процесінде өндірістік және бизнес қызметі болып межеленеді.

Ұйымда жүргізілетін барлық есептіліктердің арасында АВС –әдіс негізінде

шығындардың есебі алатын орны ерекше. Сол себептен дағдарысқа қарсы мүмкіншіліктерді жүзеге асыру жағдайында ABC –әдіс негізінде шығындардың есебі мен қаржылық есептілікке жүктелетін міндеттер күрделі және ауқымды болып отыр.

Кез келген шаруашылық жүргізуші субъект ұзақ мерзімді кезеңде өзінің қаржылық нәтижесін барынша арттыруға ұмтылады. Бұл мақсатқа қолжеткізу жолдарының бірі шығындарды басқару кәсіпорын кірісінің өсу қарқыны оның шығындарының өсу қарқынынан асып кететіндей болып табылады, бұл сондай-ақ шығындарды басқарудың анықталған түрде құрылған жүйесіне алғыс білдіреді.

Отандық бизнесті дамыту шығындарды, кірістерді, активтер мен міндеттемелерді басқарудың тиімді әдістерін талап етеді. Көмекке 1980 - 1990 жылдары шетелде кең таралған басқару есебінің кешенді жүйелері келеді, олардың бірі Activity Based Costing (ABC) болып табылады. ABC-калькуляция шеңберінен және есепке алу технологияларынан шығатын жүйе. Ол негізгі бизнес-процестер мен операциялар бөлінісінде кәсіпорын қызметіне тартылған әртүрлі қаржылық көрсеткіштер (шығындар, кірістер, активтер мен міндеттемелер) туралы ақпаратты жинақтауды және жүйелеуді қамтамасыз етеді. Экономикалық дамыған елдерде кәсіпорындардың аз ғана санын тек ABC ғана қолданады: бұл жүйе төменгі ақпараттық буын ретінде қарастырылады, оның негізінде Қаржы менеджментінің қазіргі заманғы тұжырымдамасы (Activity Based Management, ABM) және бюджеттеудің озық технологиясы (Activity Based Budgeting, ABB) іске асырылады [1].

Айта кетейік, Роберт Каплан мен Робин Купердің авторлық пікіріне қарамастан, ABC теориясының іргелі ережелерін Калифорния университетінің профессоры Джордж Стаубс 1971 жылы «Activity Based Costing and Input-Output Accounting» монографиясында қалыптастырды, оның ғылыми кеңесшісі және редакторы американдық басқару есебінің негізін қалаушы Роберт Энтони болды. 1985 ж. Миллер мен Вольман Activity Based Costing-тің негізгі идеяларын қалап, шығындар экономикасының өз пайымын ұсынды [2,3].

1985 жылы Миллер мен Вольман шығындар экономикасының өз пайымын ұсына отырып, Activity Based Costing-тің негізгі идеяларын қалады. Олар кәсіпорынның қосалқы бөлімшелерінің шығындары транзакциялармен, яғни әр түрлі іс-әрекеттер жиынтығымен түсіндіріледі деп есептеді. Робин Купер мен Роберт Каплан Activity Based Costing терминін қабылдап, оның одан әрі дамуын жүргізді [4].

Шетелдік ғылыми әдебиетте Activity Based Costing үшін бірыңғай және жалпы қабылданған терминнің әзірше әзірленбеген, бірақ бірқатар негізгі терминдер – кандидаттар бар:

- функционалды калькуляция шығындар (В.Н. Егорова, К. Друридің аудармасы);
- өзіндік құнды есептеудің функционалды-үдерістік әдісі (О.П. Осипенкова);
- қызмет түрлері бойынша шығындарды есепке алу (О. Николаева, О. Алексеева);
- функционалды-құндық талдау (В.Ивлев, Т.Попова) [5].

Айталық, шығындарды функционалды-үдерістік есепке алу, қызмет түрлері бойынша есептеу, жұмыстар және т. б. бойынша шығындарды есепке алу сияқты интерпретацияларды де кездестіруге болады. Activity сөзіне сәйкес келетін қазақстандық ұғымдар – қызмет, операция, әрекет, бизнес-процесс. Негізгі мағынасы сөздер Cost контекстінде басқарушылық есеп – бұл «шығындар», тиісінше Costing – бұл процесс шығындарды есептеу, яғни шығындарды есепке алу және өзіндік құнының калькуляциясы. Осыған байланысты жұмыста неғұрлым қолайлы термин ретінде пайдалануға операциялар бойынша шығындар есебі немесе ABC әдісі қабылданды.

Операциялар бойынша шығындарды есепке алу – нақты операциялар (процестер) арқылы калькуляцияның соңғы объектілеріне шығындарды жатқызуға мүмкіндік беретін өнімнің, қызметтердің немесе клиенттердің өзіндік құны туралы ақпаратты қалыптастыру әдіснамасы. Шығындардың пайда болу себебі өнімді өндіру болып табылады деп болжаған дәстүрлі тәсілге қарағанда, жаңа жүйенің негізіне операциялар арқылы ресурстар мен есепке алу объектілері арасындағы жанама байланыс идеясы салынған. Басқаша айтқанда, өнім бойынша жанама шығыстарды қалай бөлу керектігін сұраудың орнына ABC-әдісті әзірлеуші

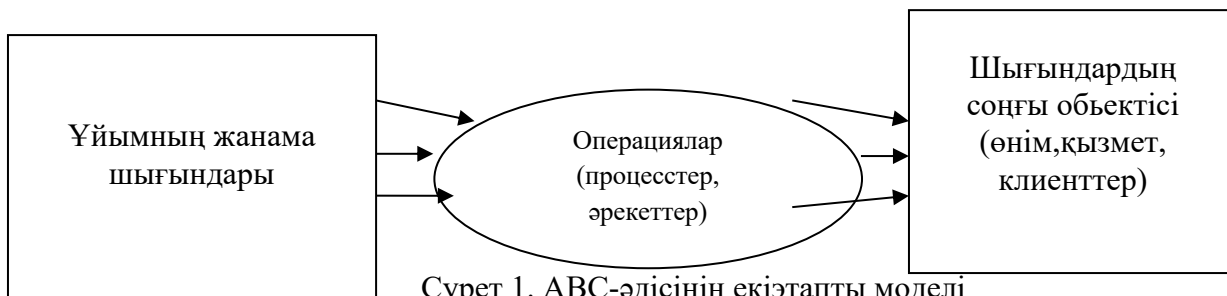
ұйымның ресурстары қандай операцияларға қатысатынын сұрайды. Операциялар бойынша шығындарды есепке алуды егжей-тегжейлі зерттеу үшін бірқатар қадамдар жасау керек:

1. Кәсіпорында орындалатын операцияларды (процестерді) анықтау.

2. 1-қадамда сәйкестендірілген операциялар бойынша шығындарды бөлу.

3. 1-қадамда сәйкестендірілген әрбір операциялар (үдерістер) үшін шығындардың болуын анықтайтын факторды анықтау.

4. Операциялар (процестер) бойынша біріктірілген шығындарды осы операцияларға (процестерге) сұраныс негізінде шығындардың соңғы объектілерінің түрлері бойынша бөлу. Бірінші екі адым бірінші тарату кезеңіне, ал соңғы екі адым – екі кезенді тарату процесінің екінші кезеңіне қатысты болады, 1 суретте ұсынылған.



Сурет 1. ABC-әдісінің екі-этапты моделі

Е с к е р т у – авторлық визуализация[1,2,3,4,5]

Бұл схема осы әдіске арналған бірқатар көздерді зерделегеннен кейін біз қалыптастырған ABC-әдісті анықтауға толық сәйкес келеді. ABC-әдісінің екі кезенді моделі көбінесе мамандандырылған әдебиетте келтірілетіндіктен, оны классикалық модель деп атауға болады, оның құрамдас бөліктері әдістеменің өзін сипаттайды.

Басқару есебінің әдістемесін таңдау кезінде жалпы аналитикалық және синтетикалық есепке алуды, айналым шығындарының номенклатурасы мен құрамын, сондай-ақ өндіріс (сату) көлемі, ассортименттің әртүрлілігі, жеткізушілер мен сатып алушылар, өндірістік процестің технологиясы сияқты кәсіпорындардың жеке ерекшеліктерін регламенттейтін ҚР нормативтік-құқықтық базасының әсерін атап өтпеу қиын. Біздің ойымызша, ең әмбебап және тиімді ABC (activity-based costing) әдістемесі болып табылады, қазіргі уақытта Батыста кеңінен қолданылатын.

ABC немесе қызмет түрлері бойынша шығындарды есепке алу үстеме шығыстарды генерациялайтын іс-әрекеттердің құнын анықтауға және оларды шығындардың пайда болу объектілеріне барынша дәл жатқызуға мүмкіндік береді. Қазақстанда осы әдісті зерттеу мен дамытуға С. Сатубалдин, М. С. Ержанов, Э. Төлегенов, Қ. К. Кеулімжаев, К. Т. Тайгашинова, А. А. Сәтмырзаев, М. А. Жолаева сияқты ғалым-экономистер және басқа да авторлар елеулі үлес қосты. Басқару есебі аясында ABC әдісін пайдалануды негіздеу үшін біз шығындарды есепке алудың дәстүрлі және функционалдық әдістеріне салыстырмалы талдау жүргіздік, 1-кестеде ұсынылған.

1 кесте - шығындарды есепке алудың дәстүрлі әдістерін салыстырмалы талдау және ABC

№	Салыстыру элементі	Дәстүрлі әдістер	ABC әдісі
1	Есеп және калькуляция объектісі	Бұйымдар	Бұйымдар, өндіріс желісі, сатып алушы
2	Шығындарды бөлу тәртібі	Ұйым деңгейінің бұйымы бойынша шығындарды бөлу	Қызмет түрлері бойынша шығындарды бөлу

3	Есептің бірізділігі	Калькуляция объектісіне жауапты орталықтардың шығындар бабы	Қызмет түрлері – ресурстары калькуляциялау объектілері
4	Жанама және үстеме шығындарды бөлу	Үстеме шығыстар еңбек ақыда пропорционалды бөледі, тікелей шығындарға және басқалар	Жанама шығыстар пайдаланған шығындар драйверімен және қызмет түрлері драйверімен бөледі
5	Нәтижемен басқару	Деректер бойынша алынған нәтижелермен шешім қабылдау	Ағымдағы басқару, стратегиялық шешім қабылдау
Е с к е р т у – авторлық визуализация[1,2,3,4,5].			

1-кестенің деректерінен ABC-әдісін пайдалану кезінде қалыптастырылатын деректер стратегиялық да, жедел басқару мақсаттары үшін қажет екені көрінеді.

ABC-ақпарат кәсіпорынның тактикасы мен стратегиясын әзірлеуді қамтамасыз етеді.:

- негізгі қаржылық көрсеткіштерді ұлғайту;
- жаңа нарықтарды игеру;
- бизнесті біріктіру, қайта ұйымдастыру және сіңіру процестері;
- өндірілетін өнімдер мен көрсетілетін қызметтердің ассортиментін

қалыптастыру.

Қазір компанияның бизнес процестеріне сәйкес келетін ең табысты ұйымдық құрылым болып саналады. Бұл көзқарасқа Гарвард университетінің профессоры Майкл Портердің құндылық тізбегі теориясы үлкен әсер етті. Портер теориясына сәйкес, кез келген компанияда қызметтің тоғыз негізгі түрі бар: олардың бесеуі негізгі қызметке, ал төртеуі қосалқы операцияларға жатады.

2 кесте - Портер бойынша қызмет түрлері

№	Негізгі қызмет түрлері	Көмекші қызмет түрлері
1	Жабдықтау және логистика	Өндірістік инфрақұрылым
2	Өндірісі	Қызметкерлермен басқару
3	Жеткізілім	Технология дамуы
4	Маркетинг және сату	Сатып алулар
5	Қызмет көрсету және сервис	
Е с к е р т у – авторлық визуализация[12.б.87].		

ABC әдісін:

1) өзіндік құн құрамында үстеме шығыстардың тікелей шығыстарға қарағанда басымдылығы;

2) өндірілетін өнім, жұмыс, қызмет түрлерінің кең ассортименті;

3) өндірістік процесте қолданылатын үстеме шығыстардың әртүрлі құрамы (жанама материалдар, шикізат, еңбек және т. б.);

4) үстеме шығындардың шығарылатын өнімнің көлеміне пропорционалды тәуелділігі жоқ екендігі байқалатын кәсіпорындарда енгізу ұсынылады[1].

Қызмет түрлерінің тізбесі кәсіпорын шығындары объектілерінің сипатын ескере отырып қалыптастырылады және баға белгілеудің дәстүрлі әдістемелерінен модельге көшкен кезде шығындардың пайда болу орталықтары бойынша туындаған шығындарды барлық бөлуді шығындардың элементтері бойынша шоттарда жинақталған Талдамалық деректер негізінде, бұл ретте бастапқы құжаттарды, бухгалтерлік тіркелімдерді және нормативтік актілерді пайдалана отырып, жүргізу қажет. Осылайша, басқару есебінде ABC әдісін пайдалану:

- 1) сегменттердің қызметін бағалаудың объективтілігін арттыруға;
- 2) стратегиялық басқару есебін қосымша ақпаратпен қамтамасыз етуге;
- 3) өндірістік бағдарламаны тандау, ассортименті және баға белгілеу бойынша стратегиялық шешімдерді негіздеуге мүмкіндік береді.

Пайдаланылған әдебиеттер тізімі

- Cooper R., Five Steps to ABC System Design. /R.Cooper// Accountancy. -1990
- Cooper R., The Rise of Activity Based Costing. Part One: What is an Activity Based Cost System/ R.Cooper // Journal of Cost Management.-1988
- Cooper R. Kaplan R.S., Activity Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage / R. Cooper., R.S. Kaplan. // Accounting Horizons/- 1992.
- Cooper R. Kaplan R.S., Measure cost right: make the right decisions // R. Cooper., R.S. Kaplan. // Harvard Business Review/-1988.
- Ивашкевич О.В. Управленческий учет и анализ в организациях розничной торговли одеждой. Электронный ресурс: Дис.канд.экон.наук:08.00.12.-М.:РГБ, 2009(Из фондов Российской Государственной Библиотеки)
- Wagner. Julia: Creating Agile Business Processes by Integrating Business Rules. [http://www.ids-scheer.com/set/6473/ARIS Expert Paper - EBPM-Integrating Business Rules](http://www.ids-scheer.com/set/6473/ARIS_Expert_Paper_-_EBPM-Integrating_Business_Rules) Wagner 27.10.2008
- Vaimuratov U. Harmony of economy and society. The paradigm of «D+3D», laws, and problems. XlibrisBloomington, IN 2014. E-Book. p.353
- Адизес И.АЗО Развитие лидеров: Как понять свой стиль управления и эффективно общаться с носителями иных стилей / Ицхак Калдерон Адизес; Пер. С англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. — 259 с.
- Сатубалдин С.С. «Драконы» и «тигры» Азии: сможет ли казахстанский «барс» пройти их тропами? Учебное пособие – Алматы, 1998 – 600с.
- Чая В.Т. Чупахина Н.И. Управленческий учет. Издательство: [Эксмо](#). Серия: [Высшее экономическое образование](#) ISBN 978-5-699-33319-6; 2009 г. с.480.с.,11
- Кротов К.А. Методика постановки управленческого учета. Проект разработан экспертом Кротовым К.А. E-mail: ra@ra.siora.ru
- Портер М. Конкурентная стратегия. Методика анализа отраслей и конкурентов. Переводчик: [И. Минервин](#). Издательство: Альпина Паблишер ISBN 978-5-9614-4857-3, 0-684-84148-7; 2015 г