

The background of the cover features a collage of financial elements. At the top, there is a candlestick chart with green and red bars, overlaid with a white trend line that curves upwards from left to right. Scattered around the chart are various banknotes, including a 5 Euro note, a 10 Euro note, a 5 British Pound note, and a 1000 Russian Ruble note. The overall color palette is warm, with shades of beige, gold, and brown.

# ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ

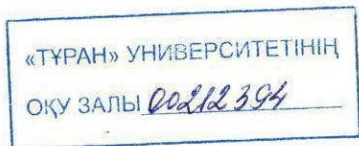
Оқу құралы

Д. Ә. ҚҰНАНБАЕВА

Д. Ә. Құнанбаева

## ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ

*Оқу құралы*



Алматы  
«Қазақ университеті»  
2018



ӘОЖ 005 (075.8)  
КБЖ 65.290-2 а 73  
Қ 76

*Баспаға әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті  
экономика және бизнес жоғары мектебі  
Ғылыми кеңесі мен Редакциялық-баспа кеңесі  
шешімімен ұсынылған  
(№4 хаттама 29 желтоқсан 2017 жыл)*

**Пікір жазған**

экономика ғылымдарының докторы, профессор **Ж.Ж. Сулейменов**

**Құнанбаева Д.Ә.**

Қ 76 Шығындарды басқару: оқу құралы / Д.Ә. Құнанбаева.  
– Алматы: Қазақ университеті, 2018. – 197 б.  
**ISBN 978-601-04-3254-3**

Оқу құралында кәсіпорынның шығындарын басқару бойынша негізгі мәселелер қарастырылады. Шығындарды басқару жалпы кәсіпорынның басқару жүйесімен өзара қатынасы көрсетілген. Өндірістік шығындардың жіктемесі толығымен қаралды; логикалық түрде шығындарды басқару негізгі функцияларына, соның ішінде жоспарлау және бюджеттеу, есеп, бақылау, ұйымдастыру, реттеу, талдауға зерттеу жасалды. Әр тарау бойынша бақылау сұрақтары мен тапсырмалары берілген.

Оқу құралы жоғары оқу орындарының «менеджмент» және басқа экономикалық мамандықтары бойынша оқитын студенттері мен магистранттарына, оқытушыларға, ізденушілерге, сонымен қатар басқару саласында өзінің біліктілігін көтеруді көздеген мамандарға арналған.

**ӘОЖ 005 (075.8)**  
**КБЖ 65.290-2 а 73**

ISBN 978-601-04-3254-3

© Құнанбаева Д.Ә., 2018  
© Әл-Фараби атындағы ҚазҰУ, 2018

## МАЗМҰНЫ

КІРІСПЕ.....	6
1-тарау. КӘСІПОРЫНДА ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУДЫҢ ТЕОРИЯЛЫҚ НЕГІЗДЕРІ .....	9
1.1. Шығындар мәні, шығындарды басқарудың мақсаты және міндеттері.....	9
1.2. Шығындарды басқару функциялары.....	12
1.3. Шығындарды басқару қағидалары .....	15
Бакылау сұрақтары және тапсырмалар .....	17
2-тарау. ӨНДІРІС ШЫҒЫНДАРЫНЫҢ ЖІКТЕЛУІ .....	18
2.1. Өндіріс шығындары мен өнімнің өзіндік құны. Өнімнің өзіндік құнының мәні, түрі.....	18
2.2. Өнімді өндіру және өткізу шығындарының жіктелуінің негізгі белгілері және түрлері.....	21
2.3. Экономикалық элементтері бойынша шығындарды топтастыру негіздемелері мен мазмұны .....	23
2.4. Калькуляциялық баптар бойынша шығындар топтамасының мақсаты мен мазмұны.....	25
Бакылау сұрақтары және тапсырмалар .....	28
3-тарау. ӨНДІРІС ШЫҒЫНДАРЫН ЖОСПАРЛАУ ЖӘНЕ БЮДЖЕТТЕУ .....	30
3.1. Шығындарды жоспарлау міндеттері мен түрлері.....	30
3.2. Шығындарды жоспарлау әдістері.....	32
3.3. Шығындарды басқару жүйесіндегі бюджеттеудің мәні .....	37
3.4. Бюджет түрі және бюджетті құру әдістері .....	41
Бакылау сұрақтары және тапсырмалар .....	46
4-тарау. ӨНІМНІҢ ЭКОНОМИКАЛЫҚ ӨМІРЛІК ЦИКЛІНІҢ КЕЗЕҢДЕРІ БОЙЫНША ШЫҒЫНДАРДЫ ҚАЛЫПТАСТЫРУ .....	47
4.1. Өнімнің өмірлік циклінің құрылымы мен параметрлері арасындағы байланыс .....	47
4.2. Өнімнің өмірлік циклі кезеңдері бойынша шығындардың құрамы .....	50
4.3. Өнімнің өмірлік циклі кезеңдері бойынша шығындарды анықтау және нормалау.....	52
Бакылау сұрақтары және тапсырмалар .....	56

5-тарау. МАРКЕТИНГТІК ШЫҒЫНДАРДЫҢ ҚАЛЫПТАСУЫ.....	57
5.1. Кәсіпорынның маркетингтік қызметіндегі шығындардың ерекшеліктері .....	57
5.2. Кәсіпорынның маркетингтік шығындарының құрамы.....	61
5.3. Кәсіпорынның маркетингтік қызметі шығындарының деңгейіне әсер ететін факторлар.....	72
5.4. Маркетингтік қызметіндегі шығындардың мөлшерін және мақсаттылығын анықтау.....	82
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	87
6-тарау. САПА ШЫҒЫНДАРЫ ЖӘНЕ САПАНЫ ҚАМТАМАСЫЗ ЕТУ АЯСЫНДА ФУНКЦИОНАЛДЫҚ-ҚҰНДЫҚ ТАЛДАУ (ФҚТ).....	88
6.1. Сапа шығындарының түсінігі және олардың жіктелуі.....	88
6.2. Функционалдық-құндық талдау (ФҚТ) мәні және пайда болу тарихы.....	92
6.3. Функционалдық-құндық талдауды (ФҚТ) жүргізу тізбегі.....	97
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	101
7-тарау. ҚОРЛАРДЫ БАСҚАРУ КЕЗІНДЕ ШЫҒЫНДАРДЫ ОҢТАЙЛАНДЫРУ.....	104
7.1. Кәсіпорын қорларының түрі .....	104
7.2. Материалдық-өндірістік қорларды есепке алу және бағалау әдістері.....	108
7.3. Материалдық-өндірістік қорларды тиімді басқару.....	112
7.4. Шығындарды төмендету кезінде логистиканың рөлі. Қорларды басқарудың халықаралық тәжірибесі.....	115
7.5. Тапсырыстың үнемді мөлшерін анықтау.....	118
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	121
8-тарау. ӨНДІРІСТЕГІ ШЫҒЫНДАР ЕСЕБІ НЕГІЗІНДЕ ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ.....	122
8.1. Бухгалтерлік (қаржылық) және басқару (өндірістік) есебінің салыстырмалы сипаттамасы .....	122
8.2. Шығындардың басқарушылық (өндірістік) есебінің мәні мен жүйесі.....	126
8.3. Жанама (жалпышаруашылық және жалпыөндірістік) шығындарды бөлу.....	128
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	132
9-тарау. ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ ЖҮЙЕСІНДЕГІ КАЛЬКУЛЯЦИЯЛАУ.....	133
9.1. Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау мәні және әдістері.....	133
9.2. Объект бойынша калькуляциялау әдістерінің сипаттамасы .....	136
9.3. Нақты және нормативтік өзіндік құнның шығындарын есепке алу әдістерінің сипаттамасы. Стандарт-костинг жүйесі.....	142



9.4. Толық өзіндік құнды (абсопшен-костинг) және толық емес өзіндік құнды (директ-костинг) калькуляциялау .....	145
9.5. Өзіндік құнды мақсатты басқару. Таргет-костинг және кайдзен-костинг. ....	150
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	152
10-тарау. ШЫҒЫНДАРДЫ ТАЛДАУ .....	153
10.1. Кәсіпорынның шығындарын талдау мәні мен мазмұны.....	153
10.2. Экономикалық элементтер бойынша шығындарды талдау .....	155
10.3. Калькуляция баптары бойынша өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) өзіндік құнын талдау.....	158
10.4. Өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) 1 теңгесіне шаққандағы шығындарды талдау.....	161
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	164
11-тарау. ШЫҒЫНСЫЗДЫҚТЫ ТАЛДАУ .....	165
11.1. Шығынсыздықты талдау мәні. «Шығын – өндіріс көлемі – пайда» өзара байланысты талдау шарттары .....	165
11.2. Шығынсыздық нүктесі және оны есептеу әдістемесі .....	167
11.3. Операциялық тұтқаның мәні .....	174
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	177
12-тарау. ШЫҒЫНДАРДЫ СТРАТЕГИЯЛЫҚ БАСҚАРУ .....	178
12.1. Шығындарды стратегиялық басқару мәні мен ерекшеліктері ....	178
12.2. Құндылықтар тізбегінің тұжырымдамасы және оны қолдану ....	182
12.3. Стратегиялық позициялау тұжырымдамасы .....	185
12.4. Шығындарды құрайтын факторлар тұжырымдамасы .....	190
Бақылау сұрақтары және тапсырмалар .....	194
БИБЛИОГРАФИЯЛЫҚ ТІЗІМ .....	195

## КІРІСПЕ

Заманауи жағдайында кәсіпорынның тиімді қызметін қамтамасыз ету үшін өндірістің шығындары мен нәтижелерін салыстыру қажет. Максималды пайданы көздеу кәсіпорынның негізгі мақсаты болып табылады. Осы басты мақсатқа кәсіпорынның басқа мақсаттары тәуелді, өйткені пайда басқа көрсеткіштердің одан әрі өсуі үшін негіз болып табылады.

Жалпылай түрде өндірістің экономикалық нәтижесі өнімнің (немесе қызмет көрсетудің) және оны өндіру мен өткізу шығындарының айырымымен анықталады. Сондықтан кәсіпорында шығындарды талдау мен басқару маңызды рөл атқарады.

Кәсіпорынның өндірістік-шаруашылық қызметі шығындарды басқару мүмкіндігімен анықталатыны жалпыға танымды.

Шығындарды басқару – олардың қалыптасуының барлық негізгі аспектілері бойынша басқару шешімді құру мен қабылдау үдерісі. Кәсіпорында шығындарды басқарудың негізгі мақсаты операциялық қызметтің жоғары өсу қарқынын және жоспарланған пайда көлеміне жетуді қамтамасыз ететін шығындардың сомасы мен деңгейін оңтайландыру болып табылады.

Шығындарды басқару мәніне қарай оның функцияларына болжау және жоспарлау (бюджеттеу), есеп, бақылау (мониторинг), ұйымдастыру, координация және реттеу, талдау кіреді. Осы функциялардың барлығы басқару қызметінің циклінде біріккен.

Шығындарды басқару шығындардың экономикалық жіктесіне негізделеді, бұл жіктеме объективті шығын түрлерін, олардың қалыптасу және жеке бөлімдерінің өзара қарым-қатынасын анықтауға, сонымен қатар өндірістік процесті тиімді басқаруға мүмкіндік береді.

Кәсіпорында шығындарды басқару негізі оларды жоспарлау болып табылады. Жоспарланатын мерзімде өндірістік қызмет, әрбір өнім, жауапкершілік орталығы бойынша кәсіпорынның шығындарының құрамын және олардың экономикалық негізделген сомасын анықтау шығындарды жоспарлаудың басты мақса-

ты. Жоспарлаудың негізі бюджеттеу болғандықтан, бюджетті құру ерекшелігіне басты назар аудару керек.

Кәсіпорынның шығындарына өнімнің өмірлік циклінің құрылымы мен ұзақтығы әсер етеді. Мысалы, ҒЗТҚЖ көлемін қысқарту немесе жою, жаңадан жасалып жатқан өнім өзінің сапасы мен эксплуатациялық параметрлері бойынша бәсекелес үлгілерден төмен болуына әкеледі. Өнімнің өндірістік дайындығының бір түрінен бас тарту өнімді өндірудің қымбаттауына алып келеді. Уақыт және шығын параметрлері арасындағы байланыс бір мағыналы емес. Егер кейбір жағдайда циклді созу жалпы шығындардың өсуіне алып келетін болса, басқа жағдайларда, мысалы, өнімнің ҒЗТҚЖ мұқият жүргізу өнімді өндіру мен эксплуатациялау сатыларында едәуір үнемге және өмірлік циклдің жалпы шығындарының төмендеуіне алып келуі мүмкін.

Нарықтық экономикада кәсіпорынның маркетингтік қызметі оның аса маңызды функционалдық қызметі болып табылады және оны жүргізу шығындары кәсіпорынның сәтті қызмет етуі мен дамуының негізі болып табылады. Маркетинг қызметі – қолданбалы ғылыми зерттеулері мен жобалық жасалымдардан бастап өнімді өткізу және сатудан кейінгі сервиске дейін – басты мақсатқа бағынулы: өнімнің, жұмыстар мен қызметтердің тұтынушыларының үнемі даму үстінде болатын қажеттіліктерін анықтау және қанағаттандыру. Осыған байланысты маркетинг қызметі кәсіпорынның барлық қызметіне әсер етеді және оның шығындарына алып келеді.

Шығындарды басқару үдерісі кәсіпорынның қызметін тиімді жүргізуге қажет шығындар туралы ақпаратпен барлық деңгейдегі менеджерлерді қамтамасыз етуді көздейді. Сондықтан кәсіпорынның ақпараттық жүйесінде шығындарды есепке алу жүйесі елеулі орын алады.

Кәсіпорындардың жұмыс тәжірибесі нақты өзіндік құнды дұрыс бағалаусыз өндіріс тиімділігін оңтайлы басқаруға мүмкін емес екенін көрсетеді. Сондықтан басқару шешімдерін қабылдау өнімді өндіруге және оны өткізуге кеткен шығындарды экономикалық талдау арқылы жүргізіледі. Сонымен бірге шығындарды бақылау функциясы арқылы дер кезінде ауытқуларды анықтау шығындардың негізсіз өсуіне жол бермеуге мүмкіндік береді.



Сонымен, шығындарды басқару – кәсіпорынның жоғары экономикалық нәтижеге жету құралы. Ол тек қана шығындарды төмендету емес, сонымен қатар оларды басқарудың барлық элементтеріне қатысты. «Шығындарды басқару» курсы кәсіпорында шығындарды басқару үдерісі тиімді болуы үшін шығындарды төмендету мақсатында тек қана не істеу керек екенін емес, сонымен қатар қандай әдіс қолдану керек екенін зерттеуге бағытталған.

---

## КӘСПОРЫНДА ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУДЫҢ ТЕОРИЯЛЫҚ НЕГІЗДЕРІ

### 1.1. Шығындар мәні, шығындарды басқару мақсаты және міндеттері

Өндірістің дамуымен бірге шығындарды зерттеу экономикалық ғылымы мен тәжірибесі де бірге дамуда. Жалпы тәжірибелік тұрғыдан қарағанда, кәсіпорын шығындары белгілі мерзімде өнім өндіру және сату үшін пайдаланатын ресурстардың ақшамен есептелетін өлшемін сипаттайды және өнімнің өзіндік құнына айналады.

Көп жағдайда, экономикалық әдебиет пен тәжірибеде «шығын» термині мен бірге «шығыс» термині қолданылады. Әдетінше, осы екі термин синоним ретінде сәйкестендіріледі, олардың арасында айырмашылық көрсетілмейді. Бірақ біз бұл терминдер экономикалық мазмұны жағынан әртүрлі ұғымды білдіреді деген пікірлерге қосыламыз.

Кәсіпорынның шығындары туралы түсінік үш маңызды жағдайға негізделеді. Біріншіден, шығындар ресурстарды пайдаланумен анықталады. Яғни шығындар белгілі мерзімде өнім өндіру мен сату барысында қанша және қандай ресурстар жұмсалғанын көрсетеді. Екіншіден, шығындар пайдаланатын ресурстардың ақшамен есептелетін өлшемін көрсетеді. Үшіншіден, пайдаланатын ресурстардың ақшамен көрсетілетін өлшемі кәсіпорын немесе оның өндірістік бөлімшелерінің өнім өндіру және сату негізгі қызметі бойынша есептеледі.

Өнім өндіру және сату шығындары өндіріс алдындағы шығындарды, тікелей технологиялық операцияларды орындау, өндірістік жабдықтар мен машиналарға қызмет көрсету және олармен жұмыс жасау, өндірісті басқарумен байланысты өндірістік шығындарды, жалпы әкімшілік басқару және өнім сатумен байланысты басқару және коммерциялық шығындарды қамтиды.

Кәсіпорынның шығысы сипатына, жүзеге асыру шарттарына және өндіріс қызметінің бағытына қарай келесілерге бөлінеді:

- әдеттегі қызмет түрі бойынша шығыс;
- операциялық шығыс;
- өнімді сатудан тыс шығыс;
- төтенше жағдайдың шығысы.

Шығыс кәсіпорынның төлем қорларын немесе басқа мүлігін азайтады және төлем мезгіліндегі есепке алуда көрсетіледі. Ал шығын шығыспен салыстырғанда, кәсіпорынның өндірістік үдерісінде жұмсалып мезгіліндегі есепке алуда көрсетіледі.

Шығыс пен шығынның өзара байланысын сипаттайтын жағдайларды қарастыратын болсақ, біріншіден, кәсіпорынның белгілі жұмыс мерзімінде шығыс шығыннан көп болуы мүмкін. Мысалы, алдын ала қорға алынған шикі затпен материалдардың төлемі өткен немесе болашақ кезеңдегі жұмыс үшін қызметкерлерге жалақы төлеу және т.б.

Екіншіден, белгілі жағдайда кәсіпорынның шығысы шығыннан аз болуы мүмкін. Мысалы, алдын ала сатып алынған шикі зат пен материалдарды өңдеу шығындары, т.б.

Үшінші жағдайда, кәсіпорынның шығысы мен шығыны бір-біріне тең болады. Мысалы, бір есептік мезгілде сатып алынған және өңделген шикі зат пен материалдар төлемі, т.б.

Шығындарды басқару – бұл шығындарды тұрақты бақылау және азайтуды ынталандыру барысында түрлері, пайда болу орны және тасымалдаушылары бойынша шығындарды мақсатты қалыптастыру үдерісі. Шығындарды басқару кез келген кәсіпорынның экономикалық механизмінің маңызды қызметі.

Шығындарды басқару нысаны өнімді жобалау өндіру, өткізу, пайдалану және жоюға жұмсалатын әртүрлі шығындар болып табылады.

Шығындарды басқару субъектілері кәсіпорынның және өндірістік бөлімшелердің (цехтардың, бөлімдердің, учаскелердің және т.б.) басшылары мен мамандары болып табылады.

Басқару нысаны ретінде шығындардың ерекшеліктері:

– динамизм – шығындар ұдайы қозғалыста, өзгерісте болады. Нарықтық жағдайда сатып алынатын шикізат пен материалдардың, жинақтаушы бөлшектер мен бұйымдардың, электр қуаты пен қызметтің (байланыс, көлік және т.б.) бағасы үнемі



өзгеруде. Жұмыс шығыны мен материал шығынының нормасы қайта қаралады, өнім жаңарады, ал бұл өз кезегімен өнімнің өзіндік құны мен шығындардың деңгейіне әсер етеді. Сондықтан шығындарды тұрақты қалыпта қарастыру нақты жағдайды сипаттамайды және шартты болып саналады;

– көптүрлілік, өз кезегімен шығындарды басқару әдістері мен тәсілдері де әртүрлілігімен сипатталады. Шығынның көп түрлілігі олардың жіктелуінде анықталады (2-тарау). Шығындар жіктелімі, біріншіден, кәсіпорынның қызметінің экономикалық нәтижесіне бөлек шығындардың әсер ету деңгейін анықтау, екіншіден, сол немесе басқа да шығындар түрлерінің деңгейіне әсер ету мүмкіндікті бағалау, соңғысы, өнімге оны өндіру мен өткізуге қажет шығындарды ғана жатқызуға мүмкіндік береді. Ең маңызды және күрделі мәселе – кәсіпорынның қызметінің бөлек түрлері мен өндірістік бөлімдеріне кететін шығындарды дұрыс бөлу;

– шығындарды мөлшерлеу, есепке алу және бағалау қиындығы. Шығындарды мөлшерлеу және есепке алу абсолютті дәл әдістердің жоқтығы;

– шығындардың экономикалық нәтижеге әсер ету қиындығы және қарама-қайшылығы. Мысалы, ағымдағы өндірістік шығындарды төмендету арқылы кәсіпорынның пайдасын жоғарылатуға болады, ал бұл өз кезегімен, ғылыми-зерттеу және конструкторлық жұмыстарға шығындарды көбейту арқылы қамтамасыз етіледі.

Шығындарды басқару мақсаты ең тиімді тәсілмен белгілі нәтижеге жету үшін жұмсалған шығындардың мөлшерін дұрыс анықтау болып табылады.

Кәсіпорынның шығындарын басқару келесі негізгі міндеттерді шешуге бағытталған:

– қызметтің экономикалық нәтижесін жоғарылату факторлары ретінде шығындарды басқару рөлін айқындау;

– негізгі басқару функциялары бойынша шығындарды анықтау;

– кәсіпорынның операциялық және географиялық сегменттері, өндірістік бөлімшелері бойынша шығындарды есептеу;

– өнімнің (жұмыстың, қызметтің) бірлігіне кететін қажетті шығындарды есептеу;

– шаруашылық шешімдерді таңдау және қабылдау кезінде шығындарды бағалауға мүмкіндік беретін ақпараттық база дайындау;

– шығындарды бақылау және өлшеу техникалық әдістері мен тәсілдерін айқындау.

– кәсіпорынның өндірістік процесінің барлық этаптарында және барлық өндірістік бөлімшелерінде шығындарды төмендету резервтерін іздеу;

– шығындарды нормалау әдістерін таңдау;

– кәсіпорын жұмысының шарттарына сәйкес шығындарды басқару жүйесін таңдау.

Шығындарды басқару міндеттерінің кешенді түрде шешілуі кәсіпорын қызметінің экономикалық тиімділігінің өсуіне әкеледі.

## **1.2. Шығындарды басқару функциялары**

Шығындарды басқару өздігінен мақсат болып табылмайды, бірақ кәсіпорын белгілі экономикалық нәтижеге қол жеткізу үшін жұмыстың тиімділігін арттыруға өте қажет. Шығындарды басқару кәсіпорындағы өндірістік ресурстарды тиімді пайдалануға бағытталған басқарушылық циклдің барлық қызмет кешенін орындауды білдіреді.

Кез келген өндірістік, экономикалық, техникалық немесе с.с. басқа нәтижеге жету үшін қажетті деңгейде шығын жасалуы тиіс. Сондықтан шығындарды басқару функциялары өндіріске қарағанда бастапқы болып табылады.

Шығындарды басқару жүйесінің негізгі функциялары:

– болжау және жоспарлау (бюджеттеу);

– есеп;

– бақылау (мониторинг);

– ұйымдастыру;

– координация және реттеу;

– талдау.

Кәсіпорында бұл функциялардың өзара байланысы 1.1-суретте көрсетілген.

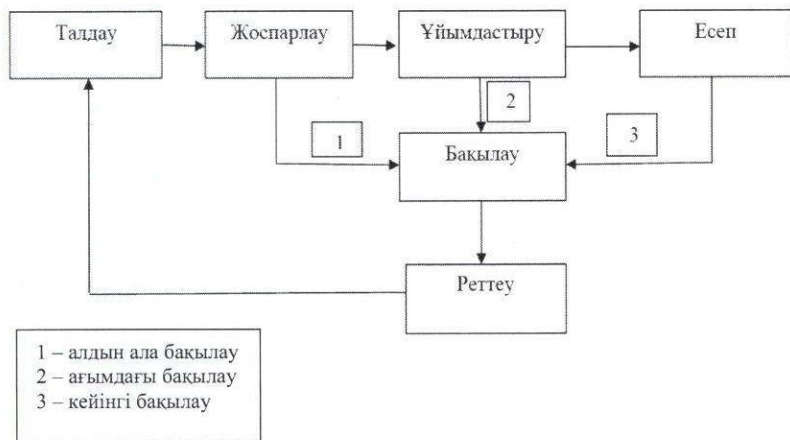
Жоспарлау кәсіпорынның белгілі бір кезеңде жетуі тиіс іс-әрекеттің сандық және сапалық көрсеткіштер түріндегі мақсаттардың белгіленуі болып табылады.

Жоспардың ауқымына байланысты шығындарды жоспарлаудың келесі түрлері ажыратылады:

- оперативті (ағымдағы) – мерзімі бір жылға дейін;
- тактикалық (орташа мерзімді) – мерзімі бір жылдан үш жылға дейін;
- стратегиялық (ұзақ мерзімді) – мерзімі үш жылдан жоғары.

Бюджеттеу кәсіпорынның бір жылға дейінгі дайындалған сметалар мен бюджеттер негізінде шығындарды жоспарлау және бақылау ерекше әдістемесі болып табылады.

Ұйымдастыру шығындарды тиімді басқарудың маңызды элементі болып табылады. Ол кәсіпкерлік құрылымда кім және қандай мерзімде, қандай ақпаратты және құжатты пайдалану арқылы шығындарды басқарудың қандай әдістерін пайдаланатынын белгілейді. Шығындардың пайда болу орталықтары және жауапкешілік орталықтары (ЖО) құрылады. Шығындарды басқарумен байланысты менеджерлер мен мамандардың иерархиялық құрылымы жасалады. Бұл сызба кәсіпорынның ұйымдастырушылық-өндірістік құрылымымен үйлесуі тиіс.



**1.1-сурет.** Кәсіпорында шығындарды басқару функцияларының өзара байланысы

Шығындарды реттеу және координациялау – нақты шығындарды жоспарланған деңгейімен салыстыру, ауытқуларды анық-



тау және сәйкессіздіктерді жою бойынша жедел шараларды қабылдау. Уақытылы жасалған координация және шығындарды реттеу кәсіпорынға айтарлықтай кәсіпорын қызметінің жоспарланған экономикалық нәтижелеріне жету үдерісін сәтсіздікке ұшырауының алдын алады.

Есеп шығындарды басқару элементі ретінде дұрыс шешім қабылдауға ақпаратты дайындау қажет. Нарықтық экономикада есепті екі түрге бөліп қарастырады: басқарушылық және қаржылық есеп.

Басқарушылық есеп кәсіпорынды басқарудың белсенді құралы ретінде, жағдайды талдауға, тұтынушылық ақпаратты зерттеуге, стандартты шығындардан ауытқуды талдауға негізделген. Басқарушылық есеп жүйесінде менеджерлерге кәсіпорын ішінде шешім қабылдауға қажетті ақпарат дайындалады.

Қаржылық есеп кәсіпорыннан тыс қолданушыларға ақпаратты табыстайды және пайданы анықтау үшін шығындар мен табыстарды салыстыруға негізделген.

Бақылау функциясы (мониторинг) шығындарды басқару жүйесінде жоспарланған және нақты шығындарды салыстыру үшін кері байланысты қамтамасыз етеді. Бақылаудың тиімділігі нақты шығындарды жоспарланған шығындарға келтіруге немесе егер олар объективті өзгерген өндірістік шарттарға сәйкес орындалмайтын болса, жоспарды нақтылауға бағытталған реттеуші басқарушы әрекеттермен байланысты.

Шығындарды талдау шығындарды басқару жүйесінде бақылау функциясының элементі болып табылады. Ол басқарушылық шаруашылық шешімдер мен әрекеттердің алдында жасалады, оларды негіздейді және дайындайды. Талдау кәсіпорынның барлық ресурстарын пайдалану тиімділігін бағалауға, өндіріске шығындарды төмендету резервтерін айқындауға, рационалды басқарушылық шешімдерді қабылдау үшін материалдарды дайындауға мүмкіншіліктер береді.

Сонымен қатар соңғы жылдары ұйымның мақсаттарына жетуге қызметкерлерді ынталандыру күшейді. Шығындарды басқаруға қатысты қызметкерлерді белгіленген шығындар жоспарынан ауытқымау үшін және оларды төмендету мүмкіндіктерін

табуға жігерлендіретін өндірістің қатысушыларына әсер ету әдісі ретінде ынталандыру функциясы белсенді көріне бастады. Мұндай әрекеттерді мотивациялау үшін материалды және моральді ынталандыру қолданылады. Шығындардың өсуіне байланысты жазалауға болмайды, мұндай жағдайда жұмысшылар жоспарланған шығындар сомасын жоғарылату мақсатында дауласуы мүмкін. Кәсіпорынның негізгі мақсатына жету – шығындарды төмендету арқылы максималды пайда табу қиын болып кетуі мүмкін.

Сонымен, шығындарды басқару – бұл мақсаты кәсіпорын қызметінің жоғары экономикалық жетістіктеріне жеткізетін, тікелей және кері басқарушылық әрекеттен тұратын динамикалық үдеріс болып табылады.

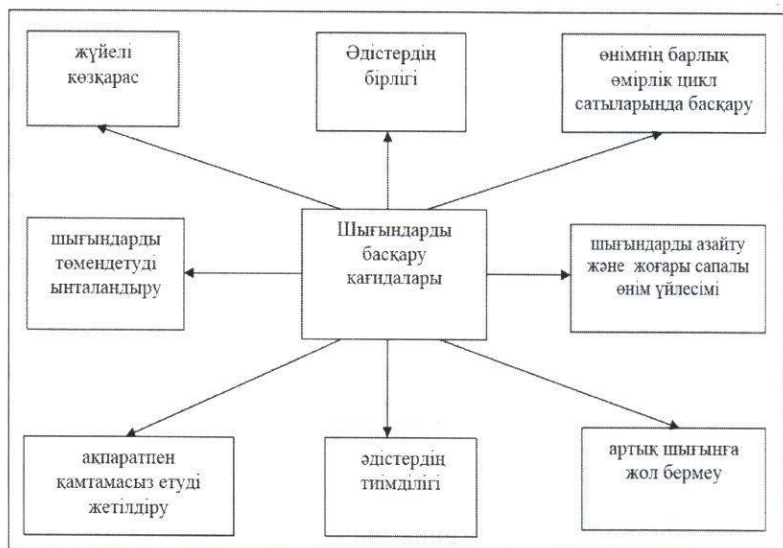
### **1.3. Шығындарды басқару қағидалары**

Кез келген кәсіпорынның табысты жұмыс істеуі оның бәсекеге қабілеттілік деңгейіне байланысты. Бәсекеге қабілеттілігі жоғары кәсіпорында өндірілетін өнім ең оңтайлы «баға-сапа» қатынасына ие болады.

Тауар бағасы оның өндіріс шығынымен анықталатыны белгілі. Кәсіпорынның болашақ пайдасы оның шығындарына байланысты. Неғұрлым пайда жоғары болған жағдайда, өндірісті кеңейту мен техникалық қайта жарактандыруға, жаңа өнім түрін әзірлеу мен енгізуге көп шығын жұмсалады. Сондықтан кәсіпорынды дамыту мен кеңейтудің негізгі шарты өнімді өндіруге кететін шығындарды тиімді басқару болып табылады.

Шығындарды басқару үшін кәсіпорынның бәсекеге қабілеттілігінің негізін құруға мүмкіндік беретін бірқатар қағидаларды ұстану қажет. Шығындарды басқару қағидалары басқарудың барлық деңгейіндегі тәжірибелік қызметте ескерілетін және орындалатын ең жалпы, іргелі ережелер мен ұсыныстар.

1.2-суретте шығындарды басқару негізгі қағидалары көрсетілген.



1.2-сурет. Шығындарды басқару қағидалары

Шығындарды басқару негізгі қағидалары тәжірибеде қалыптасқан және келесілерді қамтиды:

– шығындарды басқаруға жүйелі көзқарас. Мысалы, шығындарды басқару тиімділігі жүйенің әлсіз звеносының тиімділігімен бағаланады. Қандай жағдай болмасын: шығынды нормалаудың төменгі деңгейі, қызметкерлердің шығынды төмендеткені үшін шамалы деңгейде мотивациялау және ынталандыру, көлемі жеткіліксіз және сапасы төмен сараптама, басшылықтың қажеттіліктерін қамтамасыз етпейтін шығын есебінің жүйесі – ол жүйенің қызметіне әсер етеді. Әлсіз звено барлық өндірістік жүйенің, яғни кәсіпорынның тиімділігін анықтайды. Шығындарды басқарудың бір функциясына жеткіліксіз көңіл аударылса, ол барлық жұмыс нәтижесін нөлге әкелуі мүмкін;

– шығындарды басқарудың әртүрлі деңгейінде қолданылатын әдістердің бірлігі. Әртүрлі деңгейде шығындарды басқарудың әдістемелік бірлігі кәсіпорында ақпаратпен қамтамасыз етуге, шығындарды жоспарлау, есептеу және талдауға бірдей талап қойылатынын білдіреді;



– өнімнің экономикалық өмірлік кезеңдерінің барлық сатыларында, яғни өнімнің пайда болуынан жойылуына дейін шығындарды басқару;

– өнімнің жоғары сапасын қамтамасыз ету мен шығындарды төмендетудің өзара органикалық үйлесімділігі. Кәсіпорынның бәсекеге қабілеттілігі баға және сапаның қатынасымен анықталатын өнімнің бәсекеге қабілеттілігіне байланысты болады. Бірақ өнімнің сапасын көтеру шығындардың өсуіне, сондықтан бағаның көтерілуіне алып келеді. Өнімнің өмірлік циклінің барлық сатыларында сапа мен бағаның арасында оңтайлы тепе-теңдік зерттеу мен экономикалық есептеулер арқылы құзыретті басқарумен қол жеткізіледі;

– артық шығынға жол бермеу;

– шығындарды азайтудың тиімді әдістерін енгізу;

– шығын деңгейі туралы ақпаратпен қамтамасыз етуді жетілдіру;

– шығындарды төмендетуге кәсіпорынның өндірістік бөлімдерінің қызығушылығын арттыру.

Шығындарды басқару қағидаларын толығымен сақтау кәсіпорынның бәсекеге қабілеттілік негізін құрайды.

#### **Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. «Шығын» мен «шығыс» ұғымдарына түсініктеме беріңіз. Шығындардың шығыстардан айырмашылығы неде?
2. Шығындарды басқару мақсаты неде?
3. Кәсіпорында шығындарды басқарудың нысаны мен субъектілерін атаныз.
4. Басқару заты ретінде шығындардың ерекшеліктерін көрсетіңіз.
5. Кәсіпорында шығындарды басқару қандай міндеттерді шешуге бағытталған?
6. Шығындарды басқару функциялардың өзара байланысын сипаттаңыз.
7. Кәсіпорында шығындарды басқару қағидалары қандай?



---

**ӨНДІРІС ШЫҒЫНДАРЫНЫҢ ЖІКТЕЛУІ**

**2.1. Өндіріс шығындары мен өнімнің өзіндік құны.  
Өнімнің өзіндік құнының мәні, түрі**

Әрбір коммерциялық ұйым өнімді өндіруді бастамас бұрын қандай табыс, қандай пайда алатынын анықтайды. Кәсіпорынның пайдасы екі көрсеткішке байланысты болады: өнімнің бағасы және оны өндіру шығындары. Өнімнің нарықтағы бағасы сұраныс пен ұсыныстың өзара байланысының нәтижесі. Нарықтық баға белгілеу заңдарының әсерінен еркін бәсекелестік шартында өнімнің бағасы өндіруші немесе сатып алушының талабына сәйкес жоғары немесе төмен бола алмайды, автоматты түрде теңеседі. Басқаша жағдай – өнімді өндіру шығындары. Олар тұтынылатын еңбек немесе материалды ресурстардың көлеміне, техниканың, өндірісті ұйымдастыру деңгейіне және басқа да факторларға байланысты жоғарылайды немесе төмендейді. Сондықтан өндіруші шығындарды төмендетудің көптеген сан алуан, дұрыс басқару негізінде қолдана алатын тетіктерге ие.

Өнімді өндіруге және сатуға белгілі ресурстар түрі натуралдық нысанда жұмсалады: материалдық, еңбектік, ақпараттық. Кәсіпорын қызметінің тиімділігін анықтау үшін, осы шығындарды құндық (ақшалай) түрде бағалау керек. Құндық (ақшалай) түрдегі өндіріс факторлардың шығындары өнімнің өзіндік құны көрсеткішінде көрінісін табады. Бұл көрсеткіш ақшалай өлшемде барлық материалдық шығындарды, еңбекақы шығындарын және тағы басқа өнімді өндіру және сату үшін қажет шығындарды сипаттайды.

Сонымен, кәсіпорынға қандай да бір өнімді, тауарды өндіру және тұтынушыға дейін жеткізу қаншалықты қымбатқа немесе арзанға түскенін бейнелейтін экономикалық көрсеткіші өзіндік құн болып табылады. Басқа сөзбен айтқанда, өзіндік құн бұл

ұйымның өнімін өндіру және өткізумен байлынысты барлық шығындардың құндық бағасы.

Өзіндік құнның экономикалық мәні жұмсалған шығындардың орнын толтыру және барлық өндіріс элементтерінің қарапайым қайта өндіру қабілетін қалпына келтіру болып табылады. Өзіндік құнның мәні жүзеге асыратын қызметімен айқындалады:

– өзіндік құн өнім құнының салмақты бөлігі болып табылады. Онда өндірістің жалпы шығындарының бестен төрт бөлігі кіреді. Бұл дегеніміз өзіндік құн арқылы өндіріс қаражаттарының шығындалуын қамтамасыз етеді;

– өзіндік құн көтерме баға құру базасы болып табылады, оны есепке алмай дәлелді баға белгілеу мүмкін емес;

– өзіндік құн негізінде өнімнің жеке түрлерінің пайдасы және рентабельділігі есептеледі, яғни өнімді шығару мақсаттылығы;

– өзіндік құнда кәсіпорынның техникалық жабдықталу деңгейі, негізгі қорларды, материалдарды, энергияны, жұмыс күшін пайдалану дәрежесі, еңбекті ұйымдастыру әдістерінің жетілдіруі және өндірісті басқару көрініс табады.

Өзіндік құн – кәсіпорынның өндірістік-шаруашылық қызметінің сапалық көрсеткіші. Оның деңгейі мен динамикасы арқылы пайда мен рентабельділік сияқты тиімділіктің негізгі көрсеткіштерін анықтауға болады.

Өзіндік құн – кәсіпорынның қызметінің барлық жақтарын олардың бірлігі мен өзара байланысын сипаттайтын синтетикалық жалпылама көрсеткіш.

Есепке алатын шығындардың көлемі бойынша өзіндік құнның 3 түрін ажыратады:

1) цехтық өзіндік құн (ӨҚ цех.) – цех шегінде өнімді өндіруге кететін шығындар;

2) өндірістік өзіндік құн (ӨҚ өндіріс.) – цех шегінде өнімді өндіруге кететін шығындар мен бірге жалпы өндірістік шығындар (ЖӨШ);

$$\text{ӨҚ өндіріс} = \text{ӨҚ цех.} + \text{ЖӨШ.}$$

ЖӨШ – кәсіпорынды басқару, қосалқы және қызмет етуші өндірістік бөлімшелерді немесе шаруашылықты ұстау шығындары.

### 3) толық өзіндік құн (ӨҚ толық)

$$\text{ӨҚ толық} = \text{ӨҚ өндіріс} + \text{ӨТШ},$$

мұндағы ӨТШ – өндірістен тыс шығындар, яғни өнімді өткізумен байланысты шығындар.

Сонымен қатар өзіндік құнды есептеу үшін қолданылатын деректер көздеріне байланысты жоспарлы, нақты, күтілетін, нормативтік және сметалық өзіндік құнды ажыратады.

Жоспарлы өзіндік құн жоспарлық нормалар мен көрсеткіштер негізінде жоспарланатын мерзімге календарлық уақыттың басында есептеледі және кәсіпорынның әлеуметтік, экономикалық даму жоспарының құрылымдық бөлігі болып табылады.

Нақты өзіндік құн өнімді өндіру мен өткізу шығындарының бухгалтерлік есебі деректері бойынша есептік мерзімнің соңында анықталады. Оның жоспарлы өзіндік құнынан айырмашылығы болуы мүмкін, себебі нақты өнімді өндіру және өткізу шығындарын сипаттайды. Бұл айырмашылықтың мөлшері еңбек өнімділігіне, кәсіпорынның негізгі және айналым қорларын тиімді пайдалануға, сыртқы экономикалық факторларға байланысты.

Күтілетін өзіндік құн 9 айдың нақты шығындары есебі және 4-кварталдың күтілетін шығындары есебі негізінде анықталады. Бұл көрсеткіш өндірісті басқару қызметінде кеңінен қолданылады. Кәсіпорындардың басшылары мен мамандары күтілетін өзіндік құн көрсеткіштерін қолдану арқылы жыл соңына дейін қалған уақытқа ары қарай өнімнің өзіндік құнын төмендету және өндіріс рентабельділігін арттыру бойынша шараларды құру мүмкіндігіне ие болады.

Нормативтік өзіндік құн материалдық ресурстардың шығын нормасы, сонымен қатар еңбек шығыны мен еңбекақы нормасы бойынша есептеледі. Осы нормалары бойынша өндіріске материалдық ресурстары жіберіледі, еңбекақы есептеледі. Нормативтік өзіндік құн көрсеткіші нақты шығындардың нормалардан болған ауытқуларын жедел бақылау үшін қолданылады.

Сметалық өзіндік құн нақты бұйымдарды өндіруге кеткен шығындарды немесе бірақ рет орындалатын жұмыстарды сипаттайды. Әдетінше, сметалық өзіндік құн күрделі жөндеуге немесе бөлек объектілердің құрылысына жасалады.



## 2.2. Өнімді өндіру және өткізу шығындарының негізгі белгілері бойынша жіктелуі

Шаруашылық субъекті ретінде кәсіпорынның тиімді жұмыс атқаруы шығындарды басқарумен байланысты. Шығындарды басқару шығындардың экономикалық жіктемесіне негізделеді, бұл жіктеме объективті шығын түрлерін, олардың қалыптасу және жеке бөлімдерінің өзара қарым-қатынасын анықтауға, сонымен қатар өндірістік үдерісті тиімді басқаруға мүмкіндік береді.

Өнімді өндіру және өткізу шығындарының негізгі белгілері бойынша жіктелуі 2.1-кестеде көрсетілген.

2.1-кесте

### Өнімді өндіру және өткізу шығындарының жіктелуі

Жіктеменің белгісі	Шығын түрі
Өндіріс үдерісінде атқаратын рөлі бойынша	– негізгі – үстеме
Өзіндік құнға кіру тәсілі бойынша	– тікелей – жанама
Өнімді өндіру көлемінің өзгеруіне байланысты	– тұрақты – айнымалы
Шығындарды есепке алу және топтастыру бойынша	– қарапайым – күрделі
Өндірісте пайдалану мерзіміне байланысты	– күнделікті (ағымдағы) – бір реттік
Жоспарлау, есептеу және бөлу әдістеріне байланысты	– экономикалық элементтері бойынша – калькуляциялық баптары бойынша

2.1-кестеге сәйкес өнімді өндіру және өткізу шығындары келесі негізгі белгілері бойынша жіктеледі:

– өндіріс үдерісінде атқаратын рөлі бойынша негізгі және үстеме болып бөлінеді. Негізгі шығын тікелей шығарылатын өнімді қалыптастырады, оның физикалық негізін құрайды: шикізат, материал, жартылай фабрикаттар, жалақы т.б. жатады. Үстеме шығындары өндіріс үдерісінде қызмет көрсетумен байланысты: жабдықтарды қолдану, цех және жалпы зауыт қызметкерлеріне және т.б. жұмсалған шығындары;



– өзіндік құнға кіру тәсілі бойынша тікелей және жанама болып бөлінеді. Тікелей шығындарды өнімнің әрбір түрінің бірлігі өзіндік құнына тікелей жатқызуға болады: шикізат, негізгі материалдар, технологиялық мақсатқа жіберілген энергия, машинистер жалақысы және т.б. Жанама шығындары, ең бірінші, арнайы белгілері бойынша біріктіріледі (мысалы, функционалдық белгі – жабдықты жұмыс күйінде ұстау және қолдану шығындары немесе шығындарды іске асыру орны бойынша – цехтық шығындары және т.б.). Екіншіден, жанама шығындары таңдаған базасына қарай өнімнің түрлеріне пропорционалды бөлінеді: база ретінде тікелей шығындары немесе негізгі өндірістік жұмысшылардың жалақысы болуы мүмкін;

– өнімді шығару көлемінің өзгеруіне байланысты тұрақты және айнымалы болып бөлінеді. Тұрақты шығындары өнімнің өндірілген көлеміне қарамастан бірқалыпты қалады (амортизация, жалға алу төлемі және т.б.). Айнымалы шығындар, керісінше өнім көлеміне байланысты көтеріледі немесе төмендейді (шикізат және негізгі материалдары, технологиялық мақсатқа жұмсалатын энергия, негізгі өндірістік жұмысшылардың еңбекақысы және т.б.);

– шығындарды есепке алу және топтастыру бойынша олар қарапайым және күрделі болып бөлінеді. Қарапайым шығын: шикізат, айлық, энергия шығындары және т.б. Күрделі шығын: цех шығындары, жалпы зауыттық шығындары;

– өндірісте пайдалану мерзіміне байланысты күнделікті немесе ағымдағы шығындар (шикізат пен материалдарға жұмсалған шығындары, еңбекақы төлемі, т.б.) және айына бір реттен жиі жүзеге асырылмайтын бір реттік шығындар (негізгі қорларды сатып алу немесе модернизациялау, жаңа өнімді шығару бойынша шығындары, т.б.);

– жоспарлау, есептеу және бөлу әдістеріне байланысты шығындар экономикалық элементтері бойынша және жүзеге асыру орнына сәйкес калькуляциялық баптары бойынша топтастырылады. Экономикалық элементтері бойынша шығындарды топтастыру шығындар сметасы деп аталады. Мысалы, еңбекақы төлемдері сметада «барлық қызметкерлердің негізгі және қосымша еңбекақысы» деп аталатын болса, калькуляциялық бапта «өндірістік жұмысшылардың негізгі және қосымша еңбекақысы» деп көрсетіледі (толығырақ келесі бөлімдерде).

Шығындардың соңғы жіктелуі теориялық және тәжірибелік маңыздылыққа ие, өйткені оның шарттарына сәйкес кәсіпорынның экономикалық қызметі ұйымдастырылады. Сондықтан бұл өнімді өндіру мен өткізу шығындарының жіктелуіне толығырақ жеке тоқталу қажет.

### **2.3. Экономикалық элементтері бойынша шығындарды топтастыру негіздемелері мен мазмұны**

Шығындарды экономикалық элементтері бойынша топтастыру өнімді (жұмыс, қызмет) өндіру және өткізу шығындар сметасында көрсетіледі. Мұнда экономикалық мазмұнының бірлігі және табиғи бекітілуі бойынша шығындар жиналған. Барлық өндірістік кәсіпорындарда шығындарды құру қарапайым қызмет түрлері бойынша келесі шығындардың элементтері қолданылады:

– материалдық шығындар (қайтарылған қалдықтар құнын алу есебінде). Бұл элементке шикізат және материалдар, бөлшектеуші өнімдер және берілген кәсіпорында қосымша қайта өңделетін жартылай фабрикаттар құны, сондай-ақ шеттегі ұйымдармен жасалатын өндірістік сипаттағы жұмыстар мен қызметтер құны, табиғи шикізат, жанармай, сатып алынатын электроэнергия, табиғи жоғалту нормалары шегіндегі материалдық құндылықтардың жетіспеушілігі бойынша шығындар жа-тады.

Материалды ресурстар шығынының ішінен қайтарылатын қалдықтар құны шегеріледі. Қайтарылатын қалдық – бұл бастапқы шикізаттың дайын өнімге айналу процесінен кейін пайда болған, өзінің химиялық құрамын өзгерткен және алғашқы тұтынушылық қасиеттерін толық немесе жарым-жартылай жоғалтқан немесе тікелей мақсаты бойынша пайдаланылмайтын шикізат қалдықтары;

– еңбекақы шығындары. Бұл элемент бойынша кәсіпорынның барлық өндірістік персоналының еңбекақы қоры көрсетіледі, қандай категориялы жұмысшы екеніне байланыссыз: өндірістік жұмысшы, қызметкер немесе кіші қызмет көрсетуші персонал. Еңбекақы шығындарына өндірістік нәтижелерге байла-

нысты сыйақылар, сондай-ақ Қазақстан Республикасының Еңбек кодексінде [16] кепілденген әртүрлі өтемақылар жатады;

– әлеуметтік сақтандыруға аударымдар. Мұнда өнімнің өзіндік құнына кіретін ҚР-ның заңнамалық нормалары бойынша еңбекақы шығындарынан 11 % мөлшерінде [8] мемлекеттік әлеуметтік сақтандыру органдарына, зейнетақы қорына және медициналық сақтандыру қорына төленетін міндетті аударымдар көрсетіледі;

– негізгі қорлардың амортизациясы кәсіпорынның балансында көрсетілген (өнім дайындалатын станоктар, өндірістік ғимараттардың барлық түрлері, оның ішінде зауытты басқару ғимараты, жеңіл және жүк көліктері, материалды емес активтер және т.б.) негізгі қорлардың барлық түрлері бойынша олар тозған үшін ай сайын аударылатын амортизациялық аударымдардың жалпы сомасын көрсетеді.

– басқа шығындар: салықтар, алымдар, төлемдер, сақтандыру қорлары және заңнамада белгіленген тәртіппен жүргізілетін басқа да міндетті аударымдар, зиянды заттарды шығару үшін төлемдер, несиенің пайызын төлеуге арналған шығындар, іс-сапар шығындары, байланыс, банк, аудиторлық фирма қызметтері үшін төлемдер және бұрын аталмаған басқа да шығындар.

Смета элементтерінің тізімі шығындар құрамын олардың экономикалық тағайындалуы бойынша сипаттайды. Сметада өндірістік процесте пайдаланылатын ресурстардың жалпы көлемі жинақталады – «Өндірістік шығындардың жиыны». Осы сомдан өнім өндірумен байланысты емес шығындар шегеріледі (өндірістік емес саладағы жұмыстар мен қызметтер, болашақ кезеңнің шығындары және т.б.) және жалпы өнімнің өндірістік өзіндік құны анықталады. Егер жалпы өнімнің өзіндік құнында аяқталмаған өндірістік қалдықтардың өзгеруін (қосу немесе алу) ескерсек, онда тауарлық өнімдердің өндірістік өзіндік құнын анықтаймыз. Оған өнімді өткізумен және жоғары тұрған ұйымдарға міндетті аударымдармен байланысты өндірістен тыс шығындар тобын қосқаннан кейін тауарлық өнімдердің толық өзіндік құнын аламыз. Сметада өнімді өндіру және өткізудегі нәтижелер жоспарланады – пайда немесе шығын. Сметаның барлық көрсеткіштері кварталға бөлінеді.



Экономикалық элементтер бойынша шығындарды жіктеу кәсіпорын үшін маңызды болып табылады. Сметалық шығындар бөлімі кәсіпорын пайдаланатын әртүрлі ресурстың жалпы көлемін анықтауға мүмкіндік береді. Сметада сырттан алынатын және жабдықтаушыларға төленген ресурстардың шығындары көрсетіледі. Сметада жоспарланған шығындар кәсіпорынның өнімді өндіру және өткізу, аяқталмаған өндірістің қорын құру, қосалқы, жанама шаруашылықтарды, көмекші өндірісті қамтамасыз етумен байланысты барлық қажеттіліктерін қамтамасыз етеді.

Смета негізінде кәсіпорынның өндірістік-қаржылық жоспарының бөлімдерін байланыстыру жүзеге асырылады: материалдық-техникалық жабдықтау жөніндегі, еңбек жөніндегі, айналым қаражаттарына деген қажеттілік анықталады және т.б. Бизнес-жоспардың барлық түрлері, ең алдымен, смета көрсеткіштеріне негізделеді. Кәсіпорынның ресурстарды жеткізушілермен, қаржы-несие мекемелерімен шаруашылық байланысы, өндірістік шығындар сметасын пайдаланумен қалыптасады.

Сонымен қатар шығындар сметасы негізінде шығындарды пайдаланудың нақты бағыты мен орнын (өндірістік процесс, қызмет көрсету цехы, зауыт басқармасының шығындары және т.б.) анықтау мүмкін емес. Сондықтан шығындарды пайдаланудың тиімділігін талдауға, оларды төмендетудің резервін ашуға мүмкіндік болмайды. Ең бастысы, смета элементтері негізінде өнімнің барлық ассортименті, сондай-ақ әрбір атауы, тобы, түрі бойынша шығарылатын өнім бірлігінің өзіндік құнын анықтау мүмкін емес. Бұл міндеттерді шығындардың калькуляция баптары бойынша жіктелуі шешеді.

#### **2.4. Калькуляциялық баптар бойынша шығындар топтамасының мақсаты мен мазмұны**

Калькуляциялық баптар бойынша шығындар жіктемесі өнім бірлігінің өзіндік құнын анықтауға, шығындарды ассортименттік топтар бойынша бөлуге, жұмыстың әрбір түрі, өндірістік бөлімшелер, басқару аппараты бойынша шығындар көлемін белгілеуге, шығындарды төмендету резервін анықтауға мүмкіндік береді.

Шығындарды топтастырудың калькуляциялық қағидасы шет елдің және еліміздің халық шаруашылығының барлық сала-



ларындағы бухгалтерлік есеп жүргізудің жоспарын құру негізінде жатыр. Есеп жүргізу, сондай-ақ өзіндік құнның калькуляциясының негізінде құрылады және талданады.

Калькуляциялық баптар бойынша жіктемеде шығындар олардың қолданылу бағытына, туындау орнына сәйкес (тікелей өнім өндіру, өндіріске қызмет көрсету, кәсіпорынды басқару және т.б.) біріктіріледі.

2.2-кестеде экономикалық элементтер және калькуляциялық баптар бойынша шығындар типтік жіктемесінің салыстырмалы сипаттамасы көрсетілген.

2.2-кесте

**Экономикалық элементтер және калькуляциялық баптар бойынша шығындардың жіктелуі**

<b>Экономикалық элементтер бойынша өндірістегі шығындарды топтастыру</b>	<b>Калькуляциялық баптар бойынша өндірістегі шығындарды топтастыру</b>
1	2
1. Шикізат пен негізгі материалдар (қайтадан пайдалануға болатын қалдықтар шегеріледі)	1. Шикізат пен негізгі материалдар (қайтадан пайдалануға болатын қалдықтар шегеріледі)
2. Сатып алынған жинақтаушы бұйымдар, жартылай фабрикаттар мен ұйымнан тыс болған өндірістік қызметтер	2. Сатып алынған жинақтаушы бұйымдар, жартылай фабрикаттар мен ұйымнан тыс болған өндірістік қызметтер
3. Қосалқы материалдар	3. Қосалқы материалдар
4. Сырттан алынған отын және энергия	4. Технологиялық мақсатқа кететін отын және энергия
5. Барлық қызметкерлердің негізгі және қосымша еңбекақысы	5. Өндірістік жұмысшылардың негізгі және қосымша еңбекақысы
6. Барлық қызметкерлердің еңбекақысынан әлеуметтік сақтандыруға төлемдер	6. Өндірістік жұмысшылардың еңбекақысынан әлеуметтік сақтандыруға төлемдер
7. Негізгі қорлардың амортизациясы	7. Жабдықтарды жұмыс күйінде ұстау және пайдалану шығындары
8. Басқа да ақшалай шығындар	8. Өндірісті дайындау мен іске қосу шығындары
Өндірістік шығындардың қорытындысы	9. Цех шығындары
	Цехтық өзіндік құнның қорытындысы
	10. Жалпыөндірістік (жалпышаруашылық) шығындар

1	2
	11. Ақаулықтардан болған шығындар (бекітілген ережелер шегіндегі тек өндірісте рұқсат етілген шығындар)
	12. Басқа да өндірістік шығындар
	Тауарлық өнімнің өндірістік өзіндік құнының қорытындысы
	13. Өндірістен тыс шығындар
	Тауарлық өнімнің толық өзіндік құнының қорытындысы

Калькуляциялық баптар бойынша шығындардың жіктелуінде шығындардың алғашқы баптары тікелей жұмыс орнында жүзеге асырылады және әрбір өнім түрінің өзіндік құнына байланысты қарастырылады. Өнім бірлігінің өзіндік құнын калькуляциялау осы шығындар баптары бойынша жүргізіледі: материалдар, жинақтаушы бұйымдар, энергия шығыны нормасы бекітіледі, жұмыстың еңбексыйымдылығы және негізгі өндірістік жұмысшылары еңбекақысының сомасы және басқа да тікелей шығындар анықталады.

Қалған барлық калькуляциялық баптар кешенді болып табылады. Олар белгіленген қызметтерді атқаруда немесе өндірістік звеноға қызмет көрсету және басқару қызметі бойынша шығындарды жинақтайды.

Сондай-ақ жабдықтарды жұмыс күйінде ұстау және пайдалану шығындары машиналар мен механизмдерге техникалық қызмет көрсету шығынын, жабдықтарды, цех көлігін және құралдарды ағымды және күрделі жөндеу, цехқа бекітілген негізгі қор амортизациясы, азқұнды және тез тозатын бұйымдардың тозуы т.б. бойынша шығындарды қамтиды.

Өндірісті дайындау мен іске қосу шығындарына келесі шығындар кіреді: технологияны жетілдіру, жабдықтардың ауысуы, арнайы жабдықтарды дайындау және т.б.

Цехтық шығындар құрамына цехтарды басқару, дұрыс күйінде ұстау және оларға қызмет көрсету шығындары жатады: цех персоналының (негізгі өндірістік жұмысшылардан басқа мастерлер, цех басшылары және цехтың басқару аппараты) жалқысы, жарықтандыру, жылу, цехті тазалау, ғимарат, жалпы цех жабдықтары және көлік құралдарының амортизациясы, инвентарь және төмен бағалы цех бұйымдарының тозуы және т.б.

Жалпы өндірістік шығындар кәсіпорынның бүкіл шаруашылық қажеттіліктерінің басқару және қамтамасыз ету бойынша шығындарын жабуға бағытталады: жалпыөндірістік бағыты бар басқару аппаратының, ғимаратты дұрыс күйде ұстау, көлік және т.б. шығындарын.

Өндірістен тыс шығындар өнімді өткізумен байланысты шығындарды (орау, жарнама, тиеп жөнелту, сату желісі, комиссиялық төлемдер және т.б.) және де түрлі аударымдар мен төлемдерді қамтиды.

**Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Өзіндік құнның түсінігі және оның экономикалық мәнін ашып көрсетіңіз.
2. Өнімді өндіру және өткізу шығындары қандай негізгі белгілер бойынша жіктеледі? Аталған белгілер бойынша шығындардың түрлерін келтіріңіз.
3. Экономикалық элементтер бойынша шығындарды жіктеу мәні мен мазмұнын келтіріңіз.
4. Калькуляция баптары бойынша шығындар топтамасына сипаттама беріңіз. Бұл шығындар топтамасының мәні неде?
5. Экономикалық элементтер және калькуляциялық баптар бойынша шығындар жіктемесінің өзара байланысы мен ерекшелігі.
6. Төменгі кестедегі берілген мәліметтер негізінде өндіріс шығындарын, біріншіден, экономикалық элементтері бойынша, екіншіден, калькуляциялық баптар бойынша есептеңіз.

№	Шығындардың атауы	Сума, мың теңге
1	2	3
1	Жабдыктарды жұмыс күйінде ұстау және пайдалану шығындары	6523
2	Материалдық шығындар қайтарылатын қалдық құнын алғанда	24539
3	Басқа шығындар	763
4	Басқа өндірістік шығындар	590
5	Шикізат пен материалдар	7924
6	Қайтарылатын қалдық (алынады)	95
7	Цех шығындары	5123
8	Әлеуметтік аударым	699
9	Өндірістен тыс шығындар	1691
10	Ақаулықтардан болған шығындар	39
11	Жалпышаруашылық шығындар	7103
12	Өндірістік жұмысшылардың әлеуметтік қажеттіліктеріне аударым	443

1	2	3
13	Негізгі өндірістік жұмысшылардың жалақысы	2949
14	Технологиялық мақсатқа кететін отын және энергия	1960
15	Амортизация	952
16	Өндірісті дайындау және іске қосу шығындары	1895
17	Өндірістік жұмысшылардың қосымша жалақысы	1143
18	Еңбекақы шығындары	6968
19	Сатып алынатын жиынтықтаушы бұйымдар, жартылай фабрикаттар	679
20	Сырттан алынған отын және энергия	2612



---

**ӨНДІРІС ШЫҒЫНДАРЫН ЖОСПАРЛАУ  
ЖӘНЕ БЮДЖЕТТЕУ**

**3.1. Шығындарды жоспарлау міндеттері мен түрлері**

Өнімді (жұмысты, қызметті) өндіру және өткізу шығындарын жоспарлау – шығындарды стратегиялық және оперативті басқарудың күрделі міндеті. Өнімді өндіру және өткізу бойынша шығындарды жоспарлау, есепке алу және бақылауды ұйымдастыруға жоғары талаптар қою керек. Өйткені кәсіпорын шығаратын өнімнің нақты өзіндік құнын дұрыс және дер кезінде анықтаумен тікелей басқару шешімдерінің дер кезінде қабылдануы және тиімділігі – өндірісті одан әрі дамыту басымдықтарын дұрыс анықтауға байланысты.

Шығындарды жоспарлаудың негізгі міндеті кәсіпорын әрекетінің болашақ кезеңде күтілетін экономикалық нәтижелерді анықтау болып табылады. Жоспарлау кәсіпорынның мақсатын және оған қол жеткізетін құралдарды таңдаудан тұратын басқару функциялардың бірі болып табылады. Іс-әрекеттердің кез келген бағытын таңдау барысында, әсіресе ұзақ мерзімде өндіріске ресурстарды тарту бағытын, бұл бағыт қандай шығынды және қандай техникалық пен еңбек ресурстарын талап ететіні, сонымен қатар сыртқы ортаның болуы мүмкін өзгерістері қандай салдарға алып келетіні туралы кәсіпорын басшылығының нақты түсінігі болуы керек.

*Шығындарды жоспарлау* бұл өндірістік міндеттерді қою және оларды жүзеге асыру құралдарын таңдау нысанында кәсіпорынның және оның бөлімшелерінің мақсаттарын анықтау болып табылады. Жоспарлар шығындарды ақшалай түрде көрсететін сметаларда нақтыланады.

Шығындарды жоспарлау олардың құрамын анықтауды, сонымен қатар өндірістік үдерісте тұтынатын ресурстардың (материалдық, еңбек, ақша) жалпы сомасын анықтауды және сапалық

бағалауды, болжамды пайданы есептеу үшін, сондай-ақ ресурстарды рационалды пайдалануды бақылау үшін жүзеге асырылады.

Шығындарды жоспарлау барысында келесі міндеттер шешіледі:

- өнімді өндіруге қажетті ресурстардың құнын есептеу;
- өндіріске қажетті шығындардың жалпы көлемін анықтау;
- өнімнің түрлері бойынша өзіндік құнды есептеу.

Шығындардың жоспарланған көлемі белгіленген өнімнің құрылымына (номенклатурасы мен ассортиментіне) және өндіріс көлеміне байланысты есептеледі.

Жоғарыда аталған міндеттер техника-экономикалық есеп жолымен шешіледі. Онда материалды-техникалық нормалар, еңбек нормативтері және басқа да техникалық құжаттармен бекітілген өндірістік үдерістің параметрлері қолданылады, сондай-ақ өндірістік қызметтің экономикалық шарттарын, яғни еңбек-ақы жүйесі, ресурстар бағасы, төлемдер мөлшері және тағы басқа заңдармен, нормативтік актілермен бекітілген көрсеткіштер ескеріледі.

Нормативті және нақты шығындарды есептеу нәтижесінде олардың арасында болған айырмашылықты және оның себептерін анықтауға болады. Нормативті және нақты шығындардың арасындағы ауытқудың себептері төмендегідей болуы мүмкін:

- тікелей және үстеме шығындарының әртүрлі көлемі;
- өндірісті немесе жартылай фабрикаттарды сатып алуды

таңдау;

– сапаны қамтамасыз ету шығындары, стандарттық нормалардың өзгерісі;

– өндірілетін өнімнің көлемі;

– сұраныстың, бағаның әсері немесе басқа факторлар.

Атап кеткен себептерді алдын ала білікті мамандармен бағалау өндірістік үдерістен қымбат, пайдасы төмен элементтерді алып тастауға мүмкіндік береді.

Соңғы шығындарды бағалау барысында стандартты өнімді шығаруға кететін барлық мүмкін шығындарды ескеру керек. Жаңа өнімді шығару материалдық және еңбек шығындарының үлкен көлемін жиі талап етеді, сондықтан осы жаңа өнімге ұқсас, бірақ қазірдің өзінде игерілген өнімнің шығындары мен салыстырып ауытқуды анықтау қажет.

Қазіргі кезде ағымдық жоспарлау барысында өнімнің шығындары деңгейін нарықтық баға белгілейді. Нарық бағасының негізін ұқсас өнімді шығаратын бәсекелес кәсіпорындардың шығындары құрайды.

Шығындарды болжау және жоспарлау келешек (ұзақ мерзімді жоспарлау кезеңінде) пен ағымдағы (қысқа мерзімді жоспарлау кезеңінде) болып бөлінеді.

Ұзақ мерзімді жоспарлау міндеті жаңа өткізу нарықтарын меңгергенде, жаңа өнімді (жұмысты, қызметті) даярлау және шығаруды ұйымдастыруда кәсіпорын қуаттылығын жоғарылатқанда күтілетін шығындар туралы ақпарат дайындау болып табылады. Бұл маркетингтік зерттеулерге және ғылыми-зерттеулік тәжірибе конструкторлық жұмыстарға, капитал салымдарына жұмсалатын шығындар болуы мүмкін.

Ағымдағы жоспарлар кәсіпорынның ұзақ мерзімді мақсаттарын жүзеге асыруды нақтылайды. Егер ұзақ мерзімді шығындарды жоспарлау дәлдігі жоғары болмаса және инфляциялық үдерістің ықпалына, бәсекелестердің іс-әрекетіне, кәсіпорында экономикалық басқару саласындағы мемлекеттік саясатқа, кейде форс-мажорлық жағдайларға тәуелді болса, керісінше жақын уақыттағы қажеттіліктерді көрсететін қысқа мерзімді шығындарды жоспарлау дәлірек болады, өйткені ол жылдық, тоқсандық есептерге негізделеді.

Ағымдағы шығындар қысқа мерзімді (ағымдық) жоспарлаудың объектісі болып табылады. Олар кәсіпорынның ағымдық жағдайына, материалдық, кадрлық және қаржылық ресурстарына, көбінесе перспективалық жоспарлаудың сапасына байланысты.

Ағымдағы шығындар жалпы кәсіпорынның, бөлек бөлімшелерінің немесе жеке шығыс элементтерінің сметаларында (жылдық, тоқсандық, айлық) көрініс табады.

Ағымдық смета кәсіпорынның ішкі және сыртқы жағдайының өзгерістерін ескере отырып, болашақ жоспарды нақтылайды.

### **3.2. Шығындарды жоспарлау әдістері**

Жоспарлау мақсатына, жоспарлау мерзімінің ұзақтығына, жоспарды әзірлеу кезеңдеріне, өндірілетін өнім номенклатура-



сының анықтығына, яғни бастапқы ақпараттың толық болуына байланысты, жоспарланған шығындар келесідей жолдармен анықталады:

– қажетті шығындар шамасының дәлме-дәл сметалы-нормативтік есебі (тікелей есептеу әдісі) арқылы;

– шығындардың базалық деңгейінің болжамды өзгерісін іріленген есебі арқылы.

Тікелей есептеу әдісі бойынша шығындарды жоспарлауда бірінші кезекте қосалқы цехтардың шығындар сметасы жасалады, кейіннен олардың қызметтері негізгі өндіріс цехтарының арасында бөлінеді және барлық басқа кешенді шығындардың сметасында көрініс табады. Бұл есептеулер жоспарланған мерзімде өнімнің барлық номенклатурасын анықтауға дейін орындалуы мүмкін.

Қосалқы цехтардың өнімінің өзіндік құнын жоспарлауға мыналар кіреді:

– әрбір цех бойынша шығын сметасын және барлық цехтар бойынша жиынтық сметаны құрастыру;

– өнім бірлігінің өзіндік құнын немесе қосалқы цехтардың қызметтерін калькуляциялау;

– цехтар және басқа да тұтынушылар арасында, сонымен қатар негізгі өндірістің өнімінің өзіндік құнына қосу үшін қолдану бағыты бойынша жалпы шығындарды бөлу.

Кейіннен өндіріске қызмет етуге және басқаруға кеткен шығын сметасы жасалады:

– жалпы өндірістік (жабдықтарды қамтуға және эксплуатациялауға кеткен шығындар, цехтық);

– жалпы шарушылық;

– басқа өндірістік;

– коммерциялық.

Өндірілетін өнімнің алдын ала болжанған сома, номенклатура мен ассортимент туралы ақпарат түскенде, тікелей шығындар баптары (материалдар, жұмысшылар жалақысы) шығын нормасы мен бағасы, еңбексыйымдылығы мен жалақы ставкасы бойынша тікелей есептеу әдісімен анықталады.

Жалпы өндірістік және жалпы шаруашылық шығындар сметасын үйлестіру мақсатында, біріншіден, смета бойынша осы шығындардың көлемін цехтың немесе барлық кәсіпорынның өн-

діріс жұмысшыларының негізгі жалақысына бөледі, сөйтіп норматив табылады. Кейін нақты өнімнің өзіндік құнында аталған шығындардың көлемін анықтау үшін, осы нақты өнімдегі негізгі жалақы мөлшерін нормативке көбейтеді.

Басқа өндірістік және коммерциялық шығындар тиісті өнімдердің өзіндік құнына тікелей кіреді немесе сол өнімдердің толық өзіндік құны арасында өндірістік өзіндік құнға пропорционалды бөлінеді.

3.1-кестеде өзіндік құн баптары және оларды есептеу тәсілінің нұсқасы берілген.

3.1-кесте

**Өнімнің жеке түрлері бойынша калькуляциялық баптарын есептеу тәсілі**

Калькуляция баптары	Есептеу тәсілі
1	2
1. Шикізат пен негізгі материалдар 2. Сатып алынған жинақтаушы бұйымдар, жартылай фабрикаттар мен ұйымнан тыс болған өндірістік қызметтер	Өнімнің бірлігіне кететін шығын нормасы және бағасы бойынша $OK_{m_j} = g_i * C_i$
3. Қайтарылған қалдықтар (шегеріледі)	Норма мен бағасы бойынша
4. Технологиялық мақсаттағы отын және энергия	Өнім бірлігінің шығын нормасы, отын бағасы мен электр энергия тарифы бойынша
5. Өндірістік жұмысшылардың негізгі еңбекақысы	Өнім бірлігінің кесімді бағасы + кесімді жалақыдағы жұмысшылар сыйақысының жоспарлы пайызы + өнім түрлері бойынша бөлінген мерзімді жалақыдағы жұмысшылардың жоспарлы еңбекақы қоры
6. Қосымша еңбекақы	Жұмысшылардың негізгі еңбекақысынан пайызбен
7. Өндірістік жұмысшылардың әлеуметтік қажеттілігіне аударым	Жұмысшылардың негізгі және қосымша еңбекақы сомасынан пайызбен
8. Жалпыөндірістік шығындар	Өндірістік жұмысшылардың негізгі еңбекақысынан пайызбен
9. Жалпышаруашылық шығындар	Өндірістік жұмысшылардың негізгі еңбекақысынан пайызбен
10. Басқа өндірістік шығындар	Өнімге тікелей немесе 1 – 9 жол сомасына пропорционалды
11. Өндірістік өзіндік құн	1 – 10 жол сомасы

1	2
12. Коммерциялық шығындар (өнімді сату бойынша шығындар)	Өнімге тікелей немесе өндірістік өзіндік құнына пропорционалды
13. Өнімнің толық (коммерциялық) өзіндік құны	11 – 12 жол сомасы

Өнім бірлігіне калькуляция құрылғаннан кейін шығаруға жоспарланған барлық өнімнің өзіндік құны анықталады. Бұл үшін әрбір калькуляциялық баптың шығындарын белгілі өнім түрін шығару бағдарламасына көбейтеді, соңында өнімнің барлық түрлері бойынша алынған сомалардың жалпы қосындысы табылады.

Жоспарланған кезеңнің өзіндік құнын анықтау барысында аяқталмаған өндіріс шығынын ажырату қажет. Дайын өнімнің өзіндік құны өндірістік шығындардың тепе-теңдігінен келесі формула бойынша анықталады:

$$OK_{oo} = OK_{ao}^{\delta} + OK_{oo} - OK_{кал} - OK_{ao}^a,$$

мұндағы  $OK_{oo}$  – жоспарланған кезеңде дайын өнімнің өзіндік құны;

$OK_{ao}^{\delta}$ ,  $OK_{ao}^a$  – жоспарланған кезеңнің басы мен аяғындағы аяқталмаған өндіріс шығыны;

$OK_{кал}$  – қалдықтар бағасы (егер сатылатын болса);

$OK_{oo}$  – жоспарлы кезеңдегі өндірілген барлық өнімнің өзіндік құны.

Өндірілген өнімнің өзіндік құнын анықтағаннан кейін өндірістің шығын сметасы есептеледі.

Сметада жоспарланған кезеңдегі кәсіпорынның жұмысын қамтамасыз етуге қажет үшін барлық шығын толық көлемде анықталады. Шығын сметасына өнімді өндіру мен өткізу бойынша негізгі және көмекші өндірістің барлық шығыны, сыртқа, өнеркәсіптік емес бөлімшелерге және кәсіпорынның өзінің капиталдық құрылысына қызмет көрсету шығыны кіреді.

Смета экономикалық элементтермен көрсетіледі. Экономикалық элементтер бойынша шығынның құрылымы нақты өнді-



рістің ерекшелігін сипаттайды. Өндіріс материалсыйымды, еңбексыйымды, энергиясыйымды болуы мүмкін.

Сметаны үш әдіспен әзірлейді:

– сметалық – кәсіпорынның кешенді жоспарының басқа бөлімдері (материалдық – техникалық қамтамасыз етуді, персоналды жоспарлау) және мақсатты шығындардың (жарнамаға, іс-сапарлық, пошталық) жоспарлы сметасы негізінде;

– жиынтық (сводный) – негізгі және көмекші өндірістің цехтары бойынша шығындар сметасы мен жалпы шаруашылық шығындар негізінде;

– калькуляциялық – өнімнің өзіндік құнының калькуляциясы негізінде.

Кез келген әдісте шығын сметасын өнімнің жоспарлы өзіндік құнымен байланыстыру керек. Ол үшін жоспарланған кезеңде аяқталмаған өндіріс қалдықтары мен болашақ мерзімдегі шығындардың өзгерісін ескеру керек.

Болжамды қызмет туралы ақпарат толық емес жағдайда жоспар жобасын есептеу кезінде жоспарланған смета іріленген әдіспен есептеледі, бұл есеп базалық кезеңнің шығын сметасы және жобаланатын өзгерістер негізінде жүзеге асырылады. Келесі көрсеткіштердің жобаланған өзгерісі (индексі) ескеріледі: өндіріс көлемі  $J_Q$ , материалдық ресурстардың нормасы  $J_g$ , баға  $J_b$ , орташа еңбекақы  $J_{ea}$ , еңбек өнімділігі  $J_q$ , негізгі қорлардың құны  $J_{нк}$ , басқа шығындар  $J_{бш}$ .

Бірінші кезекте базалық смета өндіріс көлемінің өзгерісіне (индексіне) қатысты түзетіледі. Кейіннен базалық сметаның жеке элементтері оларға сәйкесті көрсеткіштер индекстеріне қатысты түзетіледі.

Жоспарланған сметаның элементтері келесідей есептеледі:

Материалдық шығындар:

$$CШ_{м}^{эс} = CШ_{м}^б * J_Q * J_g * J_b$$

(есеп материалдық ресурстардың бөлек түрлері бойынша жүргізіледі, кейін алынған сомалар біріктіріледі).

Еңбекақы шығындары:

$$CШ_{ea}^{\text{эс}} = CШ_{ea}^{\text{б}} * J_Q * \frac{J_{ea}}{J_q}.$$

Әлеуметтік қажеттіліктерге аударымдар:

$$CШ_a^{\text{эс}} = CШ_{ea}^{\text{эс}} * H_a.$$

Амортизациялық аударымдар:

$$CШ_{ам}^{\text{эс}} = CШ_{ам}^{\text{б}} * J_Q * J_{нк} \frac{1}{2}.$$

Басқа шығындар:

$$CШ_{би}^{\text{эс}} = CШ_{би}^{\text{б}} * J_Q * J_{би}.$$

Жоспарланған смета есептелген элементтердің қосындысына тең.

Шығынның көлемі мен құрамын анықтау тек экономикалық емес, техника-экономикалық міндет болып табылады. Кәсіпорында шығынның деңгейі инженерлер мен өндірісті ұйымдастырушылардың кәсібилігі мен шығармашылық әлеуетіне байланысты, ал кәсіпорын қызметінің түріне, өнім бірлігіне, өндірістік бөлімшелер мен басқа объектілерге шығындарды бөлу қыпты көзқарас – экономистердің біліктілігімен байланысты.

### 3.3. Шығындарды басқару жүйесіндегі бюджеттеудің мәні

Шығындарды басқару үшін олардың көлемін жақын болашаққа болжамдаудың маңызы зор. Соңғы кезде кең таралған бюджеттеу әдістемесі болжамдаудың ең нақтыланған деңгейі болып табылады. Ол – ұйымның құрылымдық бөлімшелері немесе функционалдық сферасы бойынша басшылықпен бекітілген бағдарламалар негізінде бөлек бюджеттерді әзірлеу үдерісі.

Бюджеттеу, бір жағынан, қаржы жоспарлары мен сметаларды жасау үдерісі, екінші жағынан, басқарушылық шешімдерді қабылдау және олардың қаржылық негізділігін арттыру мақсатындағы басқару технологиясы болып табылады.

Сонымен, бюджеттеу (ағылшын тілінен *budgeting*) – бұл сметалар және экономикалық көрсеткіштер арқылы кәсіпорынның бөлімшелері қызметін келісілген жоспарлау және басқару үдерісі.

Бюджеттеу шығындарды басқарумен және басқару есебімен тікелей байланысты және оның құрамдас бөлігі болып табылады. Кез келген кәсіпорынның қызметі экономикалық тиімділікке ие болады, егер анық белгіленген, кернеулі, бірақ орындау үшін қолжетімді шығындар мен нәтижелердің құндық параметрлері болатын болса. Ондай параметрлер өндіріс бюджеті, шығындар, өндірілген және өткізілген өнімнің өзіндік құны арқылы анықталады.

Бюджет – кәсіпорынның қызметін барлық жағынан қамтитын және жасалған барлық шығындарды қызметтің нәтижелерімен салыстыруға мүмкіндік беретін қаржылық жоспар болып табылады.

Бюджет қысқа мерзімге (апта, ай) немесе бір жылға жасалуы мүмкін. Бюджетке қойылатын негізгі талап – шығындарды төмендету емес, оңтайландыру. Бюджет – ұйым қызметі жоспарының сандық көрінісі, мерзімді түрде белгілі тізбекпен жасалады және қаржы мәліметтері бар нақты қағаз парағы түрінде болады. Бірақ қаржылық есебімен салыстырғанда, оның бюджетті әзірлеу нысанына, ұйымның көлеміне, әзірлеушілердің біліктілігі мен тәжірибесіне байланысты құрылатын бірінғай стандартталған құрылымы жоқ.

Бюджеттің құрамына кірістер мен шығыстар туралы мәліметтер кіруі мүмкін, кез келген өлшем бірлігінде – құндық немесе натуралды түрде, сондай-ақ жалпы кәсіпорын үшін немесе оның құрылымдық бөлімшелеріне жасалады, ал бұл өз кезегімен бөлімшелердің қызметтерін үйлестіруге мүмкіндік береді.

Әртүрлі нысандары мен түрлеріне қарамастан бюджеттер кез келген жағдайда ұйымның қаржылық стратегиясының мақсаттары мен міндеттеріне сәйкес келу керек және өзінің жүзеге асу үдерісінде жалпы қаржылық жоспарлау жүйесінде бюджет-



теудің жеткілікті толық рөлі мен орнын сипаттайтын белгілі функцияларды атқаруы тиіс.

Бюджеттердің негізгі функциялары келесілер:

– перспективалық жоспарлаудың ажырамас бөлігі ретінде жылдық жоспарды құру немесе жоспарлау;

– үйлестіру және байланыс. Қысқамерзімді бюджетті құру барысында кәсіпорынның құрылымдық бөлімшелердің және әртүрлі қызметтің басшыларының әрқилы мүдделерін ескере отырып, олардың рөлін анықтау қажет, яғни құрылымдық бөлімшелер қызметі тігінен және көлденең үйлестірілген болуы керек;

– коммуникация. Бюджет кәсіпорынның барлық бөлімшелерінің арасында өзара байланысты қамтамасыз ету мақсатында оларға барлығына жеткізілуі тиіс;

– мотивация немесе ынталандыру. Бюджетті құруға әртүрлі қызмет пен бөлімшелер қатысады, сондықтан тиімді мотивация мен ынталандыру жүйесін қамтамасыз ету керек;

– іс-әрекеттің тиімділігін бағалау. Кері байланыс қағидасымен жүзеге асырылады: яғни егер өндірістік процеске нақты тұлғалар мен құрылымдық бөлімшелер қатысатын болса, онда олардың іс-әрекеті бағалануы және ынталандырылуы тиіс.

Ұйымдағы бюджеттік үдеріс бюджеттеу жүзеге асырылатын және бюджет жасалатын уақыт интервалына тең мерзіммен циклдік сипатта болады. Бұл интервал бюджет кезеңі деп аталады. Көп жағдайда ол бір жылға құрылады. Бюджеттік кезең мерзімінде жоспарлаудың негізгі мәселелері бюджет комитетімен өздерінің жүйелі түрде өткізілетін жиналыстарында шешіледі.

Бюджеттеу тек жоспармен қаралатын кезеңге ғана қатысты емес. Жоспарды әзірлеу бюджеттік мерзім басталмас бұрын басталу керек екені, ал бақылау процедуралары – бюджеттік мерзімнен кейін аяқталу керек екені анық. Осы барлық құрамдас бөліктер үш фазадан біріктірілген, тоғыз кезеңнен тұратын бюджеттік циклді құрайды (3.2-кесте).

Бюджеттік цикл кезеңдерін сипаттау кезінде бюджеттік мерзім ұзақтығы 1 жыл деп 01 жылдың 1-қаңтарынан 31-желтоқсанына дейін мерзім қарастырылады (бюджет мерзімімен салыстырғанда бюджет цикл ұзақтығын көрнекті түрде көрсету үшін жыл нөмірі шартты түрде алынды) (3.2-кесте).

## Бюджеттік циклдің негізгі кезеңдері

№	Кезең	Кім жүзеге асырады	Мерзімі	Бюджеттік комитеттің қызметі
1	2	3	4	5
<b>Жоспарлау кезеңі</b>				
1	Бюджеттік кезеңге мақсаттар қою	Ұйымның жоғары басшылары	00 жылдың шілде айы	Келесі бюджеттік циклге өз жұмыстарының регламентін жасайды
2	Бюджет жобасын жасау үшін ақпарат жинау	Ұйымның маркетингтік, технологиялық және экономикалық қызметі	00 жылдың тамыз – қыркүйек айлары	Бюджеттік құжаттардың форматын, ұсыну формасы және бюджеттің орындалуын бағалау критерийлерін бекітеді
3	Жинаған ақпаратты талдау мен жалпылау, бюджет жобасын құру	ЖО басшылары	00 жылдың қазан айы	Бюджет орталықтарын үйлестіруді қамтамасыз етеді
4	Бюджет жобасын бағалау және қажет болған жағдайда түзету	Бюджеттік комитет	00 жылдың қараша айы	Бюджет жобасын қарастырады
5	Бюджетті бекіту	Ұйым басшысы (бюджеттік комитеттің төрайымы)	00 жылдың желтоқсан айы	Бюджеттің орындалуына жауапты тұлғаларға ақпаратты жеткізеді
<b>Орындалу кезеңі</b>				
6	Бюджетті орындау және ағымдық көрсеткіштерді түзету	ЖО басшылары және бюджеттік комитет	01 жылдың қаңтар – желтоқсан айлары	Бюджеттің орындалуы туралы ағымдық есепті қарастырады. Қажетті түзетулерді бекітеді
7	Ауытқуларды ағымдық және соңғы талдау	ЖО басшылары және бюджеттік комитет	01 жылдың қаңтар – желтоқсан айлары 02 жылың қаңтар – ақпан айлары	Елеулі ауытқуларға жауаптыларды анықтайды және жағдайды түзету шараларын жасайды

1	2	3	4	5
<i>Аяқталу кезеңі</i>				
8	Бюджеттің орындалуы туралы есеп ұсыну және есептік жылға ұйым мақсаттарының орындалуын талдау	Ұйымның жоғары басшысы және бюджеттік комитет	02 жылдың наурыз – сәуір айлары	Жоғары басшыға бюджеттің орындалуы туралы есеп дайындайды
9	Ағымдағы кезеннің бюджетін түзету және болашақ бюджеттерді жасау бойынша ұсыныстар жасалады	Бюджеттік комитет	02 жылдың мамыр – маусым айлары	Ағымдағы (02 ж.) бюджетке түзетулер бекітеді, Келесі бюджеттік кезенге бюджет туралы ережелер бекітеді

Бюджеттің орындалуы туралы есепті бітіргеннен кейін тәжірибеде аз уақыт аралығында келесі бюджетті дайындауға кірісу керек.

### 3.4. Бюджет түрі және бюджетті құру әдістері

Алға қойылған мақсаттарға байланысты бюджеттің келесі түрлері ажыратылады:

- жалпы және жеке;
- икемді және статикалық.

Кәсіпорынның жалпы қызметін қамтитын бюджет жалпы бюджет деп аталады. Оның мақсаты – кәсіпорынның әртүрлі бөлімшелерінің сметалары мен жоспарларын, яғни жеке бюджеттерін біріктіру және қорытындылау.

3.1-суретте әртүрлі белгілері бойынша бюджеттің жіктелуі берілген.

Кәсіпорынның жалпы (басты, негізгі) бюджеті екі бөлімнен тұрады:

- 1) операциялық бюджет;
- 2) қаржылық бюджет.



Операциялық және қаржылық бюджеттер бір-бірімен өзара тәуелді және өзара байланысты бірқатар жеке бюджеттерден тұрады.

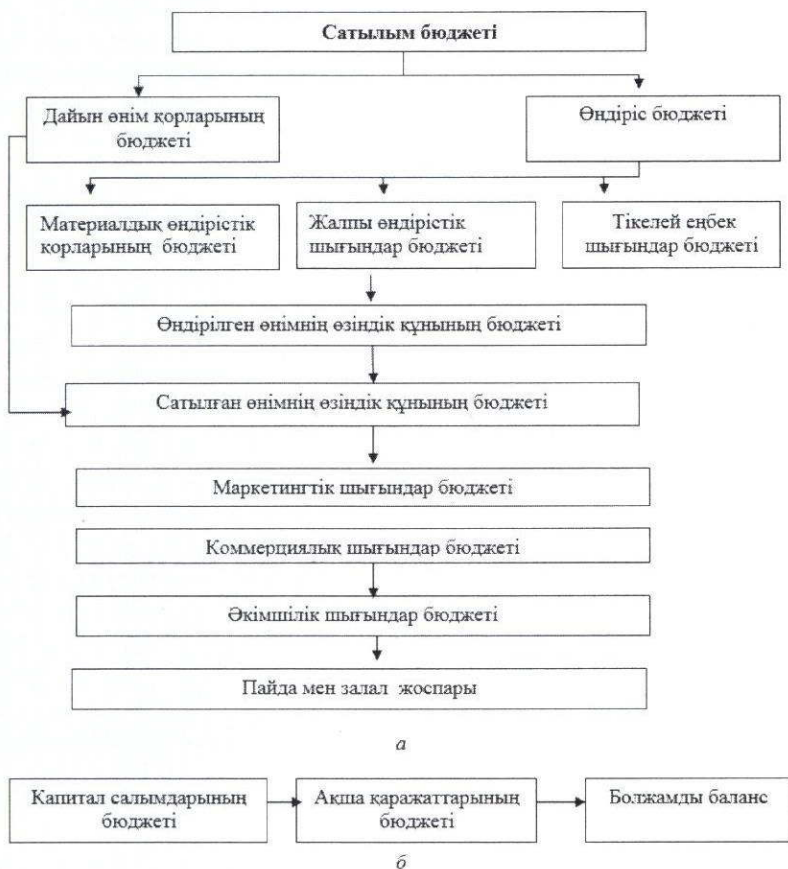


3.1-сурет. Бюджеттің жіктелуі

Ұйымның бюджетін құру тізбектілігі келесі 3.2-суретте көрсетілген.

Бюджеттер басқару бухгалтериясы мен жауапкершілік орталығы басшыларымен құрылады. Бюджетті құру үдерісі төменнен жоғары қарай жүзеге асырылады.

Операциялық бюджетті құру өнімді сату жоспарын анықтаудан басталады. Бұл жоспарлау үдерісінің ең жауапты сәті, мұнда нарықты зерттеу, маусымдық өзгерістерді және басқа факторларды ескере отырып сұраныс динамикасын анықтау, бәсекелестердің стратегиясын зерттеу жұмыстары жүргізіледі.



**3.2-сурет.** Ұйымның жалпы бюджетінің схемасы

Сатылым бюджеті кәсіпорынның өндірістік мүмкіндіктерімен ғана емес, нарықта өнімді өткізу мүмкіншіліктерімен анықталады. Өнімді сату көлемін жоспарлау кезінде әртүрлі әдістер қолданылады: математикалық әдістерді қолдану арқылы статистикалық болжамдар, өнімді өткізу бөлімінің мамандарының эксперттік бағалауы және т.б. Сатылым бюджетіне байланысты өндіріс бюджеті жасалады, оның негізінде материалдарды сатып алу шығындары, еңбек шығындары, жалпы өндірістік шығындары бойынша бюджеттер құрылады.

Әрі қарай коммерциялық шығындар мен маркетингтік шығындар бюджеті дайындалады. Бюджет құру бойынша жұмыстардың соңғы мақсаты пайда мен залал жоспарын жасау болып табылады. Қаржылық бюджетті құру үш кезеңмен өтеді, егер капитал салымы қарастырылатын болса немесе екі кезеңнен – ақша қаражаттарының бюджетін құрудан бастап болжамды балансты құрумен аяқталады.

Бюджеттердің құрылу әдістемесіне байланысты қысқаша сипаттамасын қарастырайық:

– «төменнен жоғарыға» және «жоғарыдан төменге» қағидасы бойынша құрылған бюджет. «Төменнен жоғарыға» құрылған бюджет ақпаратты жинау және орындаушылардан төменгі деңгейдегі менеджерлерге, әрі қарай компанияның басшыларына біртіндеп жіберуді көздейді. Осындай бюджеттердің негізгі кемшілігі келісімге келуге көп уақыт кетеді, бастапқы ақпарат бір деңгейден баскасына өту барысында өзгеруі мүмкін, яғни бұрмалануы мүмкін. «Жоғарыдан төменге» қағидасы бойынша құрылған бюджет кері қағида бойынша қарастырылған. Бұл бюджет түрінде өз орындаушыларының пікірі ескерілмейді, ал басшылық бюджеттеуге қажет болатын толық ақпаратқа ие емес деген кемшілігі бар. Әдетінше, тәжірибеде бюджеттердің екі түрінің сипаттамаларын қамтитын аралас нұсқа қолданылады;

– ұзақ мерзімді және қысқа мерзімді бюджеттер. Жиі ұзақ мерзімді және қысқа мерзімді бюджеттеу бір үдеріске бірігуі мүмкін. Мұндай жағдайда қысқа мерзімді жоспар әзірленген ұзақ мерзімді бюджет шеңберінде жасалады және оны қолдайды, ал ұзақ мерзімді бюджет әрбір қысқа мерзімді жоспарлаудың соңында нақтыланады;

– үздіксіз (жылжымалы) бюджет. Ай (квартал) біткеннен кейін ескі бюджетке жаңа қосылады. Өте жоғары белгісіздік жағдайында қолданылады. Бюджеттеуді келесідей жүргізсе болады: жоспарланған жылдың бірінші кварталына ең толық бюджет құру, әрі қарай бюджеттер жуықтап көрсетіледі және орындау барысында нақтыланады;

– баптар бойынша құрылатын бюджет. Басқа бапқа көшіру мүмкіндігі жоқ әрбір жеке шығындар баптары бойынша қатаң шектеулі сома қарастырылады;



– уақыт кезеңге бағытталған бюджет. Мерзім соңында қалған бюджеттік қаражаттары келесі мерзімге өтпейді. Бұл әдістің кемшілігі: жоспарланған уақытта қаражаттың жаратылуы біркелкі емес болуы. Мерзімнің соңында менеджерлер қалдық қаражаттарды тез арада тиімсіз жұмсайды, өйткені егер қаражаттар толық игерілмейтін болса, басшылар келесі мерзімге бюджетті қысқартады деген менеджерлерде қорқыныш сезімі пайда болады;

– статикалық (қатаң) және икемді бюджеттер. Статикалық бюджеттің сандары өндіріс көлеміне байланысты емес (тұрақты шығындар жиынтығы). Қатаң бюджетке жататындар: қол жеткеннен бастап құрылатын бюджет (жалғастырушы бюджет), баламалы бюджет (даму жағдайдың бірнеше нұсқаларын болжамдайды), нөлдік деңгейдегі бюджет. Икемді бюджеттің шығындары кейбір параметрлерге байланысты (өзгермелі шығындар жиынтығы, әдетінше, өндіріс немесе сатылым көлеміне байланысты). Икемді бюджет қағидасы бойынша негізгі және қосымша материалдарға, кесімді жалақыға және тағы басқаға шығындар сметасы жоспарланады. Ол ұйымның ресурстарын ағымдық және стратегиялық мақсаттарға бөлу кезінде маңызды рөл атқарады;

– нөлдік деңгейдегі, жалғастырушы, жағдайдың бірнеше нұсқасын қарастыратын бюджеттер. Біріншісі – қайта-қайта басынан, нөлден құрылатын бюджет. Екіншісі – бұрынғыға ағымдық өзгертулерді ескеретін түзетулерді енгізеді. Жалғастырушы бюджетті құруға оңай және аз уақыт кетеді, бірақ бюджеттеу үдерісінде нөлден басталатын бюджетте болмайтын қателер қайталануы мүмкін. Бюджеттің үшінші түрінде – жағдайлардың бірнеше нұсқасы болғандықтан ағымдық уақытқа ең қолайлысы таңдап алынады, бұл жағдайда бюджеттің кейбір баптары бірнеше мәнге ие болады және нәтижесінде олардан біреуі ғана алынады;

– қолжетімсіз және қолайсыз бюджеттер. Біріншісінде қойылған мақсаттарға тәжірибеде жету мүмкін емес, екіншісінде мақсаттар қолжетімді болғанымен кәсіпорынға пайдалы емес болып табылады;

– жалпы және жеке бюджеттер. Жалпы бюджет кәсіпорынның барлық қызметін қамтиды, оның мақсаты – кәсіпорынның

бөлімшелерінің жоспарлары мен сметаларын (жеке бюджеттер деп аталады) біріктіру және қорытындылау болып табылады.

**Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Шығындарды жоспарлау барысында қандай міндеттер шешіледі?
2. Шығындарды ұзақ мерзімді және қысқа мерзімді жоспарлаудың ерекшелігін көрсетіңіз.
3. Шығындарды жоспарлау үшін қолданылатын әдістерге сипаттама беріңіз.
4. Кәсіпорынның шығындар сметасы мен өнімнің өзіндік құны қалай ұштастырылады?
5. Мысалы, кәсіпорында жоспар бойынша барлық өндірілетін өнімнің өзіндік құны 569 800 мың теңге, ал жоспарланған кезеннің басы мен соңындағы аяқталмаған өндіріс сәйкесінше 9 350 мың теңге және 8 570 мың теңге құрайды. Кәсіпорынның жоспарланатын дайын өнімінің өзіндік құнын есептеңіз.
6. Шығындарды басқару жүйесінде бюджет түсінігі мен оның негізгі функцияларын келтіріңіз. Бюджеттің қаржы жоспардан айырмашылығы неде?
7. Бюджет кезені, бюджеттік цикл ұғымдарына түсініктеме беріңіз. Бюджеттік циклдің негізгі кезеңдерін мазмұндаңыз.
8. Бюджетті құру әдістері мен түрлеріне сипаттама беріңіз.

#### 4-тарау

### ӨНІМНІҢ ЭКОНОМИКАЛЫҚ ӨМІРЛІК ЦИКЛІНІҢ КЕЗЕҢДЕРІ БОЙЫНША ШЫҒЫНДАРДЫ ҚАЛЫПТАСТЫРУ

#### 4.1. Өнімнің өмірлік циклінің құрылымы мен параметрлері арасындағы байланыс

Цикл (грек тілінен *kuklos* – шеңбер) белгілі бір уақыт аралығында шеңбер айналымын құрайтын үдерістердің жиынтығы.

Өнімді құру, жасау, өндіру, эксплуатациялау, айналыс сферасында айналдыру және утилизациялау үдерісінің шығындары оның экономикалық өмірлік циклін құрайды. Ол өндіріс пен ғылыми-зерттеу және тәжірибелік-конструкторлық жұмыстарды (ҒЗТКЖ) жүргізу қажеттілігін негіздеуден бастап, моральды немесе физикалық тозу себебінен соңғы үлгісін пайдаланудан (эксплуатациялаудан) алып тастауға дейін созылады.

Өнімнің экономикалық өмірлік циклі бір-бірімен тығыз байланысты уақытпен, көлеммен, шығындармен және сапалық көрсеткіштермен сипатталады (4.1-кесте). Мысалы, өнімді шығару және пайдалану ұзақтығы көлемді параметрлерге әсерін тигізеді. Сапаға қойылған талаптар ҒЗТКЖ көлемін және өндіріске дайындықты анықтайды. Анық өзара байланыс өнімнің (жұмыс, қызмет) сапасы мен өндіріс көлемі және шығындар деңгейі аралығында байқалады.

Өнімнің өмірлік циклінің құрылымы шығындарға әсер етеді. Қандай да бір кезеңді өмірлік циклдан алып тастаса, шығындар қысқарады деген сөз емес. Мысалы, ҒЗТКЖ көлемін қысқарту немесе жою, жаңадан жасалып жатқан өнім өзінің сапасы мен эксплуатациялық параметрлері бойынша бәсекелес үлгілерден төмен болуына әкеледі. Өнімнің өндірістік дайындығының бір түрінен бас тарту өнімді өндірудің қымбаттауына алып келеді.

Өмірлік циклдің ұзақтығы да шығындармен тығыз байланысты: оны қысқарту немесе ұзарту жалпы шығындар көлеміне



белсенді әсерін тигізеді. Уақыт және шығын параметрлері арасындағы байланыс бір мағыналы емес. Егер кейбір жағдайда циклді созу жалпы шығындардың өсуіне алып келетін болса, басқа жағдайларда, мысалы, өнімнің ҒЗТКЖ мұқият жүргізу өнімді өндіру мен эксплуатациялау сатыларында едәуір үнемге және өмірлік циклдің жалпы шығындарының төмендеуіне алып келуі мүмкін.

Сонымен, өнімнің экономикалық өмірлік циклінің құрылымы, оның ұзақтығы, көлемдік және сапалық көрсеткіштері шығындарды анықтайды. Өнім (жұмыс, қызмет) өндірістік үдерістің мақсаты болып бір уақытта оның нәтижесі ретінде өмірлік циклдің барлық элементтерінің шығындарын қамтиды.

Өнімнің өмірлік циклі толық, толық емес және жеке болуы мүмкін

Толық өмірлік цикл толық ұзақтылықтың барлық сатыларын және сатыаралық күту кезеңдерді қамтиды. Сәйкесінше, шығындар да өнімді құру, өндіру, сату, тұтыну (эксплуатациялау) және утилизациялау (жою) бойынша барлық жұмыстардың толық шығындар сомасы болып табылады.

Толық емес өмірлік цикл толықтан айырмашылығы ұзақтық, құрылымдық және көлемдік сипаттамаларында. Толық емес экономикалық өмірлік циклда өнім өндіретін кәсіпорынның өз еркімен өндірістің барлық сатылары бойынша жұмыс жасамай, өнімді өндіру кейбір сатыларын кооперация бойынша басқа кәсіпорындарға тапсырыс беруі мүмкін.

4.1-кесте

#### Өнімнің өмірлік циклінің негізгі параметрлері

Саты	Параметрлер		
	Көлемдік	Сапалық	Шығындық
1	2	3	4
Зерттеу және әзірлеу	ҒЗЖ мен ТКЖ жалпы көлемі	Сапа мен беріктік көрсеткіштердің ғылымның және техниканың ең жақсы жетістіктеріне немесе бәсекелестік үлгілерге сәйкестігі	ҒЗЖ, өндірістің конструкторлық және технологиялық дайындау бойынша жалпы шығындар

1	2	3	4
Өнімді өндіру	Жылдар және жалпы өндірістік цикл бойынша өндіріс көлемі (натуралдық өлшемде)	Өндірісте жобалық сапалық параметрлерді қамтамасыз ету. Өндірісте өнімнің жоғары техникалық деңгейін ұстап тұру	Өнімді дайындау және өнімнің сапасы мен өндірістік деңгейді сақтау бойынша шығындардың жинағы
Өнімді өткізу	Сатылым көлемі	Өнімнің сақталуын қамтамасыз ету	Өнімді орау және тұтынушыға жеткізу бойынша шығындар жинағы, соның ішінде арнайы алынған көлік, сауда өндіруші-фирманың шығындарын қамсыздандыру, маркетингтік зерттеулер
Эксплуатация	Тұтынудың негізгі сферасы шеңберінде өндіріс және айналыс циклда пайдалануға жіберілген өнім саны	Эксплуатациялық сипаттамаларды максималды пайдалану және оларды оптималды деңгейде сақтап қалу	Эксплуатацияға дайындау, эксплуатациялау, эксплуатациялық (тұтыну) сипаттамаларды қалпына келтіру және жақсарту бойынша шығындардың жинағы
Утилизация	Жойылған өнімдер (металломға жіберу, жөндеу қоры ретінде қолдану және т.б.) саны	Утилизацияның ұйымдастыру-техникалық деңгейі заманауи ғылым мен техника жетістіктеріне сәйкес болу	Өнімді утилизациялауға кеткен шығындар жинағы

Жеке өмірлік цикл толық циклдің жеке кезеңдерін, мысалы, өнімнің үлгісін жасау, өндіру, тұтыну, жоюды көрсетеді.

Сәйкесінше, нақты кәсіпорында өнімнің өмірлік циклінің толықтығына қарай өнімді сату шығындары анықталады.

Бірақ тауардың барлық экономикалық өмірлік циклінің кезеңдері бойынша барлық шығындар соңында өнімді (жұмыс және қызмет) тұтынушы кәсіпорында шоғырланады.

## 4.2. Өнімнің өмірлік циклі кезеңдері бойынша шығындардың құрамы

Өмірлік цикл бойынша жаңа өнімнің толық шығындарын анықтау келесі шарттарды орындауды талап етеді:

- есептіліктің толықтығы, яғни өмірлік циклдің барлық кезеңдері бойынша шығындарды есептеу;
- тұтынылатын барлық ресурстардың есебі;
- цикл сатыларын анықтаудың бірыңғай методологиясын және шығындардың құрамы мен мазмұнының бірыңғай жіктелуін қолдану;
- өмірлік циклдің кезеңдеріне сәйкес келетін шығындарды есептеу әдістерін қолдану.

Өнімнің экономикалық өмірлік циклі бойынша ресурстардың жиынтық шығындары ресурстардың барлық түрлерін қолданумен байланысты. ҒТТКЖ бастап істен шығу немесе утилизация кезеңдеріндегі шығындардың құндық қалпы болып табылады.

Осындай жалпы шығындар тауардың экономикалық бәсекеге қабілеттілігін анықтайтын тұтыну бағасын (Бтұт) құрайды. Сондықтан тек тауардың толық экономикалық өмірлік циклінің шығындары өнім өндіретін кәсіпорынның тиімді қаржылық-шаруашылық қызметі үшін маңызды болып табылады.

Өнімнің экономикалық өмірлік циклінің кезеңдерінде есепке алынатын шығындардың іріктелген құрамы 4.2-кестеде сипатталады.

Өмірлік циклдің жеке кезеңдеріндегі шығындар көлемі – өнімнің сипаттамаларына, оның техникалық күрделілігіне және жаңашылдығына байланысты. Түбегейлі жаңа, техникалық күрделі және ғылыми сыйымды өнім ҒЗТКЖ-ына, кейбір жағдайларда өмірлік циклдің басқа кезеңдеріндегі шығындардан бірнеше есе артық шығындарды талап етеді.

Экономикалық өмірлік цикл кезеңдері белгілі түрде шығындарды есептеу әдістемесіне әсер етеді. Мысалы, ҒЗТКЖ кезеңінде шығындарды іріктеп жұмыс кезеңдері бойынша есептейді. ҒЗЖ кезеңінде шығындар бәсекеге қабілетті бағамен анықталатын шекті, лимиттік болып белгіленеді. Өнім үлгісін әзірлеу үшін техникалық тапсырмаларды орындағанда шығын-



дардың жалпы сомасын анықтау дәлдігі жоғарылайды: ТКЖ шығындары және өндірісті дайындау шығындары нақтыланады, өндірістің лимиттік шығындары үлестік еңбексыйымдылық пен материалсыйымдылық көрсеткіштерді есептеумен толықтырылады. Өнімнің үлгісін жасау және сынау кезеңінде ресурстар шығынын нақтылау деңгейі, оларды өнімді дайындау кезеңінде іріктелген жоспарлау нормалары мен нормативтері ретінде қабылдауға мүмкіндік береді.

4.2-кесте

**Өнімнің өмірлік циклі кезеңдері бойынша шығындардың құрамы**

<b>Кезең</b>	<b>Шығындар баптары</b>
ҒЗТКЖ	<ul style="list-style-type: none"> <li>– жоба алдындағы маркетингтік зерттеулер және ойды қайта жетілдіру;</li> <li>– техникалық тапсырмаларын жасау;</li> <li>– жоба эскизін жасау;</li> <li>– техникалық жоба жасау;</li> <li>– сынақтық үлгінің немесе партияның конструкторлық және жұмыс құжаттарын дайындау;</li> <li>– сынақтық үлгі (партия) дайындау үшін жұмыс конструкторлық және технологиялық құжаттарды дайындау;</li> <li>– сынақтық үлгіні (партияны) дайындау және сынақтан өткізу</li> </ul>
Өндіріс	<ul style="list-style-type: none"> <li>– сериялық өнімді өндіру бойынша дайындық жұмыстар;</li> <li>– өндіріс;</li> <li>– шығарылатын сериялық өнімнің техникалық деңгейі мен сапасын сақтау</li> </ul>
Өткізу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– тара және дайын өнімді тұтыну орнына дейін жеткізумен байланысты көліктік операциялар;</li> <li>– өнімнің және оны тасымалдау, сату барысындағы эксплуатациялық сипаттамаларының сақталуын қамтамасыз ету;</li> <li>– саудалық өндіруші-фирманың шығындарын жабу;</li> <li>– маркетингтік зерттеулер.</li> </ul>
Эксплуатация	<ul style="list-style-type: none"> <li>– сатып алу;</li> <li>– монтаж;</li> <li>– пайдалануға өнімді және кадрларды дайындау;</li> <li>– жөндеу және қызмет көрсету;</li> <li>– өнімнің эксплуатациялық көрсеткіштерін сақтау және жақсарт</li> </ul>
Утилизация	<ul style="list-style-type: none"> <li>– зерттеу;</li> <li>– утилизация құралдарын дайындау;</li> <li>– тасымалдау;</li> <li>– арнайы контейнерлер, таралар және т.б.</li> </ul>

Өндіріс кезеңінде шығындарды анықтау дәлдігі шығарылатын өнім көлеміне байланысты: өндіріс көлемі көп болған сайын шығындарды анықтау үшін қолданылатын норма мен нормативтер дәлірек болуы тиіс.

Өнімді сату кезеңінде шығындарды есептеу әдістемесі өнімнің конструкциялық ерекшеліктеріне, оны тасымалдау, сақтау және өткізу шарттарына байланысты. Ерекше тасымалдау және сақтау шарттарды қажет етпейтін материалдан жасалған, шағын, конструкция бойынша қарапайым болатын өнімдер арзанға түседі. Бірақ өнімнің (жұмыстың, қызметтің) сипаттамаларына қарамастан, өнімді өткізу шығындарына кәсіпорынның нарықтық стратегиясына байланысты маркетингтік шығындары кіреді.

Пайдалану, тұтыну, қолдану, іске асыру кезеңінде шығындар есебі негізделетін нормалар мен нормативтердің нақтылық дәрежесі және дәлдігі өнімнің эксплуатациялық мерзімімен шектеледі.

Утилизациялау шығындары өнімнің қоршаған ортаға зиян келтіру мүмкіндігімен алдын ала анықталады. Өнімнің құрамында радиациялық ластанудың көзі және адам денсаулығы мен табиғатқа зиянды заттар, мырыш және тағы басқалар кіруі мүмкін. Осындай жағдайлар қауіпсіздік нормаларын және қоршаған ортаны қорғау нормаларын ұстануды талап етеді және көп жағдайда көп шығындарға әкеледі. Бұл шығындарды өнімді өндіруші фирма өтейді, өнімнің бағасында немесе өнімді пайдаланатын кәсіпорынның эксплуатациялық шығындарына кіреді. Барлық жағдайда утилизация шығындары қолданылатын қалдық ресурстар (жалпы лом, қымбат металдар ломы, екінші рет пайдалануға жарамды бөлшектер) құнына төмендетіледі.

#### **4.3. Өнімнің өмірлік циклі кезеңдері бойынша шығындарды анықтау және нормалау**

Өнімнің экономикалық өмірлік циклінде шығындарды анықтау маңызды және күрделі мәселе болып табылады, оны шешу өнімнің экономикалық бәсекеге қабілетті болуына мүмкіндік береді. Бұл мәселенің күрделілігі шығындардың қалыптасуына әсер ететін факторлардың көп болғанымен байланысты.

Солардың ішіндегі негізгілері өнімнің күрделілігі, сапаға қойылған талаптар, өнімді өндіру сипаты, тасымалдау, эксплуатациялау және жою (утилизация) шарттары болып табылады.

Шығындардың жалпы сомасына әсер ететін факторлардың өте көптігі өмірлік циклдің әртүрлі кезеңдерінде шығындарды есептеу тәсілдерінің, сондай-ақ шығындардың жеке элементтерін анықтау әдістерінің көптігіне әкеледі.

Шығындардың жеке элементтерін есептеу әдістерінің барлық жиынтығын төрт топқа біріктіруге болады.

1. Эвристикалық әдістер. Олар маман-эксперттердің пікірін қолдануға негізделген және құрамына келесілер кіреді: эксперттік бағалау әдісі (салмақтық сипаттамаларды белгілеу, тізбекті салыстыру, екіден жұптап өлшеу), модельдеу әдісі, қалаулар әдісі, басымдықтарды белгілеу әдісі, балдық әдіс.

2. Математика-статистикалық әдістер. Олардың негізін өнімнің және оның құрамдас бөліктерінің нақты статистикалық мәліметтеріне негізделген шығындар мен техникалық (сапалық және сандық) көрсеткіштерінің арасында бір және көпфакторлы байланыстыларын модельдеу. Ең кең таралған корреляциялық модельдеу, үлестік көрсеткіштер, түзетуші коэффициенттер, элементтік-коэффициенттер, бөлшектік өндірістік шығындарды бағалау, қысқартылған калькуляциялау әдістері болып табылады.

3. Жүйелік әдістер. Олардың мәні типтік немесе ұқсас өнімдер үшін бекітілген нормативті-есептік көрсеткіштерге жобаланатын көрсеткіштерді интеграциялық жақындату негізінде шығындар мен техника-экономикалық көрсеткіштерінің байланысын модельдеу. Шын мәнінде, бұл бір-бірімен тығыз байланыста болмайтын факторлардың әсерін ескеретін көп факторлы модельдер. Бұл топқа имитациялық модельдеу, мөлшерлік коэффициенттер және т.б. әдістері жатады.

4. Техникалық нормалау, есептік-талдау және калькуляциялау әдістері. Олар шикізат пен материалдар, сатып алынатын құрамдас бөлшектер, жартылай фабрикаттар және тағы да басқа өнімнің материалдық элементтерінің құрамдас бөлігі, еңбек сыйымдылығының нормалары мен нормативтері, энергия сыйымдылығы және тағы да басқа шығындары бойынша бөлшектік (операциялар бойынша) нормалар мен нормативтерді есептеуге негізделген.



Шығындарды нормалау өнімнің және құрамдас бөліктерінің мөлшерлік, салмақтық және сапалық сипаттамаларына сәйкес жүзеге асырылады. Мұндай жағдайда өнімді өндіру технологиясы, сонымен қатар, тасымалдау, эксплуатация мен қызмет көрсету, утилизация шарттары ескеріледі.

Ресурстар шығынын мүмкіндігінше дәлірек есептеуге қолданылатын нормалар мен нормативтер әртүрлі болады. Олардың ішіне кіретіндер:

- әртүрлі өндірістік жұмыстардың шығындары бойынша типтік нормалар мен нормативтер;

- бөлшектер мен операциялардың және типтік технологиялық үдерістердің іріктелген нормалары мен нормативтері;

- өнімнің салмақты, сапалық және мөлшерлік параметрлері мен уақыт шығындары арасындағы өзара математикалық байланыстар;

- регламентті-есептік және жоспарланған басқару жұмыстары мен рәсімдердің жекелеген өтпелілері, амалдары мен қозғалысы;

- қызмет көрсету және тұтыну нормалары мен нормативтері;

- басқарылу нормалары;

- технологиялық үдерістердің қалыпты жүру шарттарын сақтау және қамтамасыз ету бойынша кешенді нормалар мен нормативтер және т.б.

Шығындарды есептеу әдістерін қолдану шеңбері олар арқылы қол жеткізілетін дәлдік деңгейімен шектеледі: егер ҒЗТҚЖ кезеңінде 1- және 2-топ әдістері қолданылатын болса, ал өндірістік кезеңде есептің дәлдік деңгейіне жоғары қатаң шарттар болуына байланысты 3- және 4-топ әдістері қолданылады.

Қалыптасқан ереже бойынша, өнімді өндіру және сату көлемі көп болған сайын жұмыс уақытының шығыны өте мұқият нормалануы тиіс, сондай-ақ нормативтер (өтпелілер, операциялар, бөлшектер, технологиялық үдеріс және т.б. бойынша) дифференцияланған болу керек.

Жұмыс уақытының нақты шығындары нормативтік шығындарға қарағанда аз ғана өсуі еңбекақы қорының едәуір өсуіне, өнімнің өзіндік құнының жоғарылауына және рентабельділігінің төмендеуіне алып келеді. Жаппай, ірі сериялы және сериялы өндірісте өнімді өндіру кезінде еңбекті техникалық нормалау әдістері қолданылады.

Еңбекті техникалық нормалау әдісін қолдану кемшілігі еңбек сыйымдылық пен уақыт нормасын есептеу ұзақтығы болып табылады. Сондықтан бірлік және аз сериялы өндірісте бір реттік тапсырыстарды орындау кезінде еңбекті техникалық нормалау жиі тиімсіз болады: жұмыстарды нормалау және олардың орындалған нақты шарттарын ескеріп түзетулер жасау кезінде тапсырысты орындау уақыты аяқталып кетуі мүмкін. Әдетінше, бірлік және аз сериялы өндірісте уақыттың тәжірибелік-статистикалық нормалау әдісі қолданылады. Нормалауды жеделдету және оның еңбек сыйымдылығын азайту үшін жеке бөлшектер, түйіндер және өнімге іріктелген уақыт нормасы қолданылады. Мұндай нормалардың дәлдігі техникалық негізделген нормаларға қарағанда төмен, бірақ олар көп нақты факторлар мен шарттарды ескеру тиіс.

Тәжірибелік-статистикалық уақыт нормалардың дәлдігі жасаушының біліктілігі мен тәжірибесіне байланысты. Ол нақты өндірістің техникасын, технологиясын және ұйымдастыруын жақсы білу керек.

Есептелген уақыт нормаларының сапалық көрсеткіші оларды тәжірибеде ұстану болып табылады. Өте қатаң уақыт нормасын бекіту еңбек интенсивтілігінің жоғарылауына қарағанда, өнімді өндіру барысында технологияның бұзылуына және ақауларға, кадрлар ағымына және басқа келеңсіз жағдайларға әкеледі. Басқа жағынан, қатаң шектелмеген нормалар еңбек тәртібінің төмендеу, жұмыс уақытын және өнімді өндіру шығындарын төмендету резервтерін тиімді пайдаланбау себептері болып табылады. Кез келген жағдайда бекітілген жұмыс уақыт нормаларын ұстану әрдайым бақылауда болуы тиіс және жиі талдауға алыну керек.

Еңбекті сапалы нормалауға қажеттілігі өседі, егер экономикалық элементтер бойынша шығындар сметасында еңбекақы шығындарының үлес салмағы едәуір көп болса, әсіресе 50 % жоғары болса. Мұндай жағдай жөндеу жұмыстарында, қызмет көрсетуде, сервис саласында және т.б. орын алады.

Шығындар есебі өнім партиясына (келісілген жеткізу саны) іріктелген әдіспен жүргізілетін өнімді сату кезеңінде 2- және 3-топ әдістері қолданылады.

Өнімді эксплуатациялау (тұтыну) кезінде шығындарды есептеуі сенімділік, жөндеуге жарамдылық, сақталуы сияқты көрсеткіштердің жоғары белгісіздігіне байланысты қиын соғады. Әдетінше, іріктелген түрде 4-топтағы әдістер арқылы есептелетін тікелей эксплуатациялық шығындарды есептеу қиын. Уақыт бірлігінде энергияны тұтыну нормасы бойынша нормативті-анықтамалық материалдары, өнімнің эксплуатациялық сипаттамаларын қалпына келтіру және сақтау бойынша жұмыстарды орындау және қызмет көрсету шығындарының іріктелген нормасы, жөндеуге кететін шығындардың нормативтері кең қолданылады.

Утилизация бойынша шығындарды анықтау мәселесі аз зерттелген. Утилизация кезеңінде дәл нормалау әдістері қолданылмайды, шығындарды іріктелген әдіс арқылы есептеумен шектеледі.

Өнімнің экономикалық өмірлік циклінің барлық кезеңдерінде шығындарды есептеу және нормалау шығындарды басқару, оларды тұрақтандыру және төмендету үшін қажет. Есептеу және нормалау болмаған жағдайда шығындар құбылмалы сипатта болады, басқаруға келмейді және өсу тенденциясына ие болады, ал бұл өз кезегімен өнімнің бәсекеге қабілеттілігін төмендетеді.

Нормативтік база шығындарды болжау және жоспарлау, өндірістік үдерістерді ұйымдастыру және реттеу, еңбекақы және ынталандыру, шығындарды есепке алу және талдау барысында қолданылады.

#### **Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Өнімнің экономикалық өмірлік цикліне (ЭӨЦ) түсініктеме беріңіз. Оның құрылымы мен негізгі параметрлерін сипаттаңыз.
2. Өнімнің тұтыну бағасындағы шығындардың мөлшеріне оның ЭӨЦ құрылымы мен параметрлері қалай әсер етеді?
3. Өнімнің ЭӨЦ кезеңдері бойынша шығындарды есептеу әдістемесінің ерекшелігі неде?
4. Шығындарды басқару жүйесінде еңбекті техникалық нормалау әдісінің рөлін көрсетіңіз. Неге бұл әдісті жаппай және ірі сериялы өндірісте қолданады? Мысал келтіріңіз.
5. Тәжірибелік-статистикалық нормалауды қандай жағдайда қолдану тиімді болып саналады. Мысал келтіріңіз.
6. Өнімнің ЭӨЦ-нің қандай кезеңдерінде шығындарды эвристикалық немесе математика-статистикалық әдістермен есептейді?



# МАРКЕТИНГТІК ШЫҒЫНДАРДЫҢ ҚАЛЫПТАСУЫ

### 5.1. Кәсіпорынның маркетингтік қызметіндегі шығындардың ерекшеліктері

Нарықтық экономикада кәсіпорынның маркетингтік қызметі оның аса маңызды функционалдық қызметі болып табылады және оны жүргізу шығындары кәсіпорынның табысты қызмет етуі мен дамуының негізін құрайды.

Маркетинг қызметі – қолданбалы ғылыми зерттеулері мен жобалық жасалымдардан бастап өнімді өткізу және сатудан кейінгі сервиске дейін – басты мақсатқа бағынулы: өнімді тұтынушылардың үнемі даму үстінде болатын талаптарын анықтау және қанағаттандыру. Осыған байланысты маркетинг қызметі кәсіпорынның барлық қызметіне әсер етеді және оның шығындарына алып келеді.

Кәсіпорынның маркетингтік қызметіне кететін шығындар бірқатар ерекшеліктерге ие болып келеді. Тауардың әртүрлі өмірлік цикл кезеңдеріндегі маркетингтік қызметіне кеткен шығындардың сипаты 5.1-кестеде көрсетілген.

Маркетингтік қызметіндегі шығындардың ерекшелігі төмендегідей:

- маркетингтік шығындарының міндеттілігі. Егер маркетингтік зерттеулер мен нарықтық маркетингтік талдауға, баға құру саясатын жүргізуге, тұтынушыға дейін тауарды жеткізу арнасының құрылымына, жарнама мен өнімді өткізуді ынталандыруға шығындар жұмсалмайтын болса, онда маркетинг қызметі мүлдем жоқ болып есептеледі, ал кәсіпорын қызметі кері салдары пайда болуына байланысты тиімсіз болады;

- маркетингтік шығындарының жүйелілігі (тұрақтылығы). Өндірістік шығындарға қарағанда маркетингтік шығындары тұрақты және тұрақсыз болуы мүмкін. Маркетингтік зерттеулерге, жаңа тауар тұжырымдамасын жасап шығаруға, жарнамаға

жұмсалатын шығындар тауардың бастапқы өмірлік циклінде жүзеге асырылады және тұрақсыз сипатта болуы мүмкін. Мысалы, жарнамаға жыл бойы біркелкі түрде бөлінген шығындар бірнеше жинақталған түрде өткізілген жарнамалық науқандарға қарағанда төмен нәтиже беруі мүмкін.

Маркетингтік қызметтің тұрақты шығындарына сол қызметпен айналысатын персоналдың еңбекақысы, маркетинг қызметінің өкілдік шығындары, жарнамалық құрал-жабдықтарды жұмыс күйінде ұстау және қолдану шығындары, әкімшілік шығындар, салық төлемдері және т.б жатады;

– маркетингтік шығындардың инвестициялығы. Экономикалық тұрғыдан маркетингтік шығындарды инвестициялық және ағымдағы деп бөлуге болады. Инвестициялық шығындарға пайдасын бірнеше шаруашылық цикл мерзімінде алуға жоспарланатын шығындар жатады. Оларға технологиялық құрал-жабдықтарды, лицензия мен технологияны сатып алуға, логотиптер мен саудалық белгілер жасауға жұмсалатын шығындар жатады. Бухгалтерлік есеп ережесіне сай, маркетинг қызметіне кететін шығындар ағымдық кезеңнің шығындарына жатады және ағымдық шығындар болып есептеледі.

5.1-кесте

Тауардың өмірлік цикл кезеңдеріндегі маркетингтік шығындардың сипаты

Маркетинг қызметінің шығындары	Тауардың өмірлік цикл кезеңдері			
	Нарыққа шығару	Өсу	Кемелдену	Құлдырау
1	2	3	4	5
Маркетингтік зерттеу және маркетингтік ақпарат шығындары	Инвестициялық сипатта	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (зерттеу шығындары болмауы мүмкін)	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (зерттеу шығындары болмауы мүмкін)	Тауарды жана бағытта қолдану зерттеулері жүргізілуі мүмкін (бұл шығындар инвестициялық сипатта болуы мүмкін)

1	2	3	4	5
Фирманың тауарлық саясат аясындағы шығындар	Инвестициялық сипатта (тауарды жасап шығару мен бірге)	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (жүзеге асырылмауы да мүмкін)	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (тауарды жақсарту шығындары жасатуы мүмкін, олар инвестициялық сипатқа ие)	Ағымдық сипатта болады (жүзеге асырылмауы да мүмкін)
Баға құру саясаты аясындағы шығындар	Инвестициялық сипатта (тауар нарыққа шығарылғаннан кейін баға жүйесін түзету)	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (жүзеге асырылмауы да мүмкін)	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (жүзеге асырылмауы да мүмкін)	Ағымдық сипатта болады (жүзеге асырылмауы да мүмкін)
Тауар қозғалысы және өткізу аясындағы шығындар	Инвестициялық сипатқа ие	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (жүзеге асырылмауы да мүмкін)	Ағымдық сипатта болуы мүмкін (жүзеге асырылмауы да мүмкін)	Ағымдық сипатта болады (жүзеге асырылмауы да мүмкін)
Маркетингтік қызметі персоналдың шығындары	Ағымдық сипатқа да, инвестициялық сипатқа да ие болуы мүмкін	Ағымдық сипатта болады	Ағымдық сипатта болады	Ағымдық сипатта болады
Өзге шығындар (өкілдік, шаруашылық және т.б.)	Ағымдық сипатта болады	Ағымдық сипатта болады	Ағымдық сипатта болады	Ағымдық сипатта болады

Шығындарды инвестициялық және ағымдағы деп бөлу үшін тауардың өмірлік цикл кезеңдері, яғни шығын жұмсалған мерзімдер қолданылады және оларды жүзеге асыру мақсаты ескеріледі. Мысалы, тауарды нарыққа шығару кезінде жарнамаға жұмсалған шығындар инвестициялық сипатта болады.

– маркетингтік шығындарды «өндіріске дейін – өндіріс кезінде – өндірістен кейін» жасау қажеттілігі. Маркетингтік шығындары кәсіпорында өнімді өндіруге дейін және өндірістен кейін – өнімді өткізу кезеңінде пайда болады.



Жаңа өнімді өндіруге дейінгі уақытта кәсіпорында маркетингтік зерттеулерді жүргізу, тауар концепциясын жасау, жаңа тауар үшін бағалық саясатты құру, тауар қозғалысы жүйесі мен оны өткізу каналдың құрылымымен байланысты «алдын алу шығындары» болады. Тауар өндірілген соң, оны сату бойынша жұмыстар жүргізіледі. Бұл кезеңде жарнамаға, өнімді өткізуді ынталандыруға көп шығындар жұмсалады.

PR-ға кеткен шығындар және басқарушылық маркетингтік шығындары тауардың өмірлік циклінің кезеңдерімен байланысты емес. Олар көбінесе кәсіпорынның жалпы қызметімен байланысты болып табылады;

– уақыт бойынша шығындарды қайта құрылымдау. Маркетингтік қызметіне жұмсалған шығындардың құрылымы тауардың өмірлік циклінің ағымында өзгеріп отырады. Тауарды ойлап шығару кезеңінде маркетинг шығындарының басым бөлігі маркетингтік талдау және зерттеу, бағалық саясатты құрумен байланысты.

Тауардың нарыққа шығу кезеңінде шығындардың басым бөлігі тауар қозғалысына кетеді – жарнамаға және тауарды өткізуді ынталандыруға.

Кемелдену және құлдырау кезеңдерінде жарнама шығындар азая бастайды және шығынның басым бөлігі тауарды өткізуді ынталандыруға жұмсалады.

Маркетингтік қызметін басқарумен байланысты шығындар тауардың өмірлік циклінің ағымында өзгеріссіз болып қалады. Бұл шығындардың құрылымының өзгерісі көбінесе сыртқы факторлармен байланысты: инфляция деңгейі, салық саясаты, еңбек нарығының жағдайы және т.б.;

– қор құру мүмкіндігі. Өндіріске кететін шығындарға қарағанда маркетингтік шараларды шамадан тыс қаржыландыру қорға (запасқа) айналып кетпейді. Кәсіпорын жарнамаға шығындалуы мүмкін, бірақ оның әсер ету белгілі уақыты бар. Маркетингтік зерттеулердің мәліметтері уақыт өте келе ескіреді. Тауар қозғалысының өнімі, сувенирлер, сыйлықтар және т.б.; жарнамалық сипаттағы видео-аудиороликтер, компьютерлік макеттер де ескіруі мүмкін және олардың қорлары мақсатсыз болуы мүмкін;

– кейінгі сипаттағы тиімділік әсері. Маркетинг шығындарының әсері немесе пайдасы белгілі бір уақыт кешігуімен анықталады. Мұндай әсердің болуы уақыты бөлек маркетингтік іс-шараларға әртүрлі болуы мүмкін. Ол тауардың тұтынушы үшін құндылығын арттыратын техникалық және өндірістік іс-шараларға көп болуы мүмкін (1 жылға дейін және одан да көп) немесе сатылым көлемін бірден ұлғайтуды қамтамасыз ететін жарнамалық және өзге де іс-шаралар үшін аз болуы да мүмкін.

Маркетингтік шығындардың бұл ерекшелігін зерттеу керек және оны шығындардың мақсаттылығын бағалау және кәсіпорынның көрсеткіштеріне олардың әсерін анықтау барысында ескеру қажет.

## **5.2. Кәсіпорынның маркетингтік шығындарының құрамы**

Кәсіпорында маркетингтік қызметін жүзеге асыру шығындары келесілерді қамтиды:

- зерттеу аналитикалық жұмыстарымен байланысты шығындар;
- мақсатты сегмент таңдау және нарықта тауарды орнықтырумен байланысты шығындар;
- өнім бойынша шешімдер кешенін әзірлеу шығындары;
- кәсіпорынның баға саясатын құру шығындары;
- тауарды тарату (тауарды өткізу каналдарының құрылымын және тауар қозғалысы саясатын әзірлеу) шығындары;
- тауар қозғалысы шығындары;
- маркетингтік қызметін басқару шығындары (маркетингтік бағдарламаны жоспарлау, ұйымдастыру, есепке алу, бақылау, талдау).

1. Зерттеу-аналитикалық қызметті жүзеге асыру шығындары. Сыртқы орта жағдайын, тұтынушы қалауын, нарықта қалыптасқан тенденцияларды білу үшін кәсіпорынға ақпарат керек. Бұл мәселені шешу бойынша шығындар төменгідей болуы мүмкін:

- ағымдағы маркетингтік ақпарат шығындары;
- маркетингтік зерттеу шығындары;

- аналитикалық жобалау жүргізу шығындары;
- өзге де шығындар (компьютерлер, бағдарламалар, персоналды оқыту, мәлімет базасын жаңарту және т.б.).

Сыртқы ағымдағы маркетингтік ақпарат жинау жүйесі басшыларды коммерциялық ортаның соңғы жағдайларымен хабардар етеді.

Бұл ақпарат келесі шығындарды құрайды:

- кітаптар, журналдар, газеттер мен арнайы жарияланымдарға шығындар;
- нақты жағдайды анықтау мен ол туралы хабарлау бойынша персоналды оқыту мен сыйақылау шығындары;
- сыртқы ағымдағы ақпаратты жинауға жауапты мамандарға шығындары;
- дистрибьютерлер мен бөлшек саудагерлерді ақпарат бергені үшін сыйақылау шығындары;
- арнайы көрмелерге бару шығындары;
- сыртқы ағымдағы ақпаратты жеткізушілерден мәлімет алу шығындары және т.б.

Ішкі ағымдағы маркетингтік ақпаратты жинаудың негізгі шығындары – бұл ішкі есептік жүйені жобалау мен дайындау. Кез келген кәсіпорында ағымдық өнімді өткізу, шығындар, материалдық қорлар көлемі және т.б. көрсеткіштерді сипаттайтын ішкі есебі болады. Бұл бағыттағы шығындардың негізгі түрлері келесідей:

- маркетинг мақсатына қажетті ақпаратты керекті түрде алуға мүмкіндік бере алатын арнайы компьютерлік бағдарламаларды құру шығындары;
- осы ақпаратты дайындау және оған кәсіпорынның қызығушылығы бар қызметкерлеріне жіберу шығындары.

Өте жиі жағдайларда маркетингтік ақпараттың нарықтық жағдайды тереңірек зерттеу керек болады, сол үшін маркетингтік зерттеу жүргізілуі мүмкін.

2. Маркетингтік зерттеу жүргізу кезінде кәсіпорында мүмкін туындайтын негізгі шығындарды қарастырайық. Кәсіпорын маркетингтік зерттеу жүргізу мәселесін келесідей шеше алады:

- маркетингтік зерттеуді өз бетінше жүргізу;
- маркетингтік зерттеу жүргізуді арнайы ұйымға тапсыру;



– маркетингтік зерттеуді жартылай өз бетінше, жартылай басқа ұйымдар көмегімен жүргізу;

Бірінші жағдайда маркетингтік зерттеулер шығындары кәсіпорынның оны жүргізуге кеткен қаржысына тең болады; екінші жағдайда сыртқы ұйымның ұсынған смета бойынша шығындары мен маркетингтік зерттеу жүргізгені үшін сыртқы ұйымға төленетін сыйақы сомасына тең болады. Үшінші жағдайда шығындар сыртқы ұйымның араласу деңгейі мен кәсіпорынның өз күшімен орындалған жұмыс көлеміне байланысты болады.

Маркетингтік зерттеуді өз күшімен жүргізу кезінде кәсіпорында ақпарат жинауға байланысты шығындар туындауы мүмкін. Олар жинайтын ақпарат түріне, зерттеу жүргізу әдісіне, зерттеу құралына, аудиториямен қарым-қатынас жасау тәсіліне байланысты болады.

Екінші реттік ақпаратты (бір жерде бар, бұрын басқа мақсатпен жинақталған ақпарат) жинағанда зерттеу шығындары бастапқы ақпаратты жинағандағы шығындардан аз болуы мүмкін. Екінші реттік ақпарат әдетте арзан және қолжетімді болады. Екінші реттік ақпаратты жинау шығындары келесілерді құрауы мүмкін:

– екінші реттік ақпаратты сатып алу шығындары – мемлекеттік мекеме шығарылымдары, мерзімдік шығарылымдар, кітаптар, коммерциялық ақпарат (мысалы, нарықты шолу), ішкі ақпарат көздері (есептер, баланс және т.б.);

– екінші реттік ақпаратты жинаумен айналысатын мамандардың еңбекақы шығындары.

Бірақ екінші реттік ақпарат ескірген немесе нақты болмаған жағдайда кәсіпорын бастапқы ақпаратты жинауы мүмкін. Алғашқы ақпарат – белгілі бір мақсатта алғаш рет жиналған ақпарат. Бастапқы ақпаратты жинау шығындары келесілерді құрауы мүмкін:

– бастапқы ақпаратты жинаумен айналысатын мамандардың еңбекақы шығындары;

– жұмыс құжаттарды тираждау шығындары (басып шығару, материалдар шығысы, аудио және видео, қағаз);

– аудиториямен байланыс жүйесі шығындары (ұялы байланыс қызметі, пошталық шығын, интернетке шығын);

– зерттеу құралдары шығындары (анкеталарды тираждау, механикалық құралдар сатып алу).

Маркетингтік зерттеу шығындары бастапқы ақпаратты жинау әдістеріне байланысты болады. Бастапқы ақпаратты жинаудың негізгі үш әдісі болады: байқау, эксперимент, сауалнама.

Байқау – бұл зерттеуші адамдар тобының әрекеттерін және болып жатқан жағдайларды тікелей байқау жолымен бастапқы ақпаратты жинау әдісі. Бұл әдісте зерттеуші еңбекақысына, байқауды жүргізу құралдарына байланысты шығындар туындауы мүмкін.

Эксперимент – жағдайлар арасындағы байланысты анықтау мақсатында зерттеудің кейбір процестерге белсенді араласуы арқылы бастапқы ақпаратты жинау әдісі. Эксперимент жүргізу барысында пайда болған шығындарға эксперимент жүргізуге қажетті материал мен жабдықтарға және эксперимент жүргізетін мамандардың еңбекақы шығындары жатуы мүмкін.

Маркетингтік сауалнама – қандай да бір тауарға қатысты адамдардың субъективті ой-пікірін, қалауын білу арқылы бастапқы ақпаратты жинау әдісі. Сауалнама шығындарына интервьюерлер еңбекақысы, сауалнама жүргізу үшін қажет жабдықтар, материалдар шығыны жатуы мүмкін.

Жиналған ақпаратты өңдеу мен талдауға байланысты шығындар келесіні құрайды:

– жиналған ақпаратты өңдеу мен алынған нәтижеге талдау жасайтын мамандардың еңбекақы шығындары;

– ақпаратты өңдеу мен талдау барысында қолданылатын жабдықтар шығындары.

Аналитикалық есепті дайындау мен алынған нәтижені ұсынумен байланысты шығындар шамалы болуы мүмкін. Олар зерттеу нәтижесі мен алынған қорытындыларды ұсынуға (мысалы, арнайы құжат ретінде зерттеуді рәсімдеу, компьютерлік презентация жасау және т.с.с.) кеткен шығындарды құрайды.

3. Өнім бойынша шешімдер кешенін құрумен байланысты шығындар. Жана тауарды жасау барысында фирмада келесідей шығындар туындауы мүмкін:

– тауар дизайнын жасаумен байланысты шығындар;

– тауар орамасының дизайнын жасаумен байланысты шығындар;

– тауар маркасын жасау және пайдаланумен байланысты шығындар (тауар маркасын жасау, оны патенттеу);

– өнім бойынша менеджердің еңбекақысы;

Жаңа тауарды жасау үдерісінде жаңа тауар идеясын талдау мен іріктеу, одан кейін алынған идеяларды тауарларды жобалауға айналдыру және оның жүзеге асырылуын тексеру қажет. Мамандар тауардың негізгі параметрлерін: қасиетін, сапасын, жалпы түрін анықтайды. Сондықтан жиналған материалды бағалайтын мамандар тартылуы мүмкін, яғни мамандардың еңбекақысын төлеуге байланысты шығындар пайда болады.

Тауар идеясын (түпкі ойды) таңдағаннан кейін нарыққа шығу бойынша маркетингтік стратегияны құру және өндіріс пен өткізу мүмкіндіктерін талдау қажет. Қызметтің аталған түрлері маркетинг саласында мамандарды, сонымен қатар экономистерді, технологтарды тартуды талап етеді. Осы кезеңде туындайтын мамандардың еңбекақы шығындары маркетингтік шығындарына жатқызылуы мүмкін.

Жаңа тауарды жасау үдерісінде маркетинг саласындағы мамандар жаңа тауардың дизайны, тауар маркасын қолдану және тауар қаптамасының дизайны туралы шешім қабылдайды. Сонымен қатар жаңа тауарды жасаумен байланысты шығындарға тауар мен тауардың қаптама дизайнын, тауар маркасын жасаудағы және оны патенттеуге кеткен шығындарды жатқызуға болады.

4. Кәсіпорынның баға саясатын құрумен байланысты шығындар. Кәсіпорынның өз тауарына белгілейтін бағасы, аталған тауардың сұранысына елеулі түрде әсер етеді, ал ол сәйкесінше, оны өткізуден түскен түсімнің көлеміне әсер етеді. Жеңілдіктер де көтерме және бөлшек саудагерлерді ынталандыру жүйесі ретінде маңызға ие. Жеңілдіктердің дұрыс ойлап табылған жүйесі делдалдарға, сатып алушыларға және жалпы кәсіпорын тауарларын өткізу көлеміне жағымды ынталандыру ықпал етуі мүмкін. Тұтынушыларға ұсынылатын жеңілдіктер маркетингке жұмсалатын шығындардың түрі ретінде, оларды ұсынудағы жоғалтулар ретінде қарастырылуы мүмкін.

Баға саясатын және жеңілдіктер жүйесін қалыптастырумен байланысты шығындар, аталған мәселені шешумен айналысатын персонал еңбекақысы, әртүрлі кеңесшілер және мамандар-



ды тартумен, оған қоса жеңілдіктерді ұсынуудағы жоғалтулардан қалыптасуы мүмкін.

5. Тауарды таратумен байланысты (тауарды өткізу каналдардың құрылымын және тауар қозғалысы саясатын құру) шығындар.

Тауарды өткізу жүйесі маркетингтік саясаттың маңыздыларының бірі болып табылады. Өткізу саясатында тиімді пайдаланған жағдайда күмәнсіз тауардың қолжетімділігін қамтамасыз ету есебінен фирманың табысы көбейетіндей, оңтайлы өткізу каналын таңдау мәселелері, тауарды өткізу әдістері қарастырылады.

Тауарды тарату жүйесін қалыптастыру барысында кәсіпорын бірнеше мәселелерді шешеді:

- тауарды өткізу каналының құрылымын қалыптастыру;
- тауарды өткізу каналының қатысушыларын іріктеу;
- тауарды өткізу каналының қатысушыларын ынталандыру;
- тауарды өткізу каналының қатысушылары қызметін бағалау.

Алғашқы екі мәселені шешу барысында кәсіпорында әртүрлі кеңесшілер мен мамандарды тартумен байланысты шығындар туындайды.

Арна қатысушыларын ынталандыру. Делдалдарды өз міндеттерін жақсы орындау үшін тұрақты түрде ынталандырып отыру керек. Мұнда, кәсіпорында бірлескен жарнаманы есепке алу, бонус, сыйлық (премия) ұсыну арқылы делдалдарды ынталандыру шығындары туындауы мүмкін.

Дистрибьюторлармен жұмыс жүргізу шығындары. Кәсіпорын дистрибьюторлармен тиімді жұмыс жасау үшін маркетингтік қызметі шеңберінде дистрибьюторлармен жасалатын жұмысты жоспарлау бойынша бөлім құра алады. Аталған бөлім дистрибьюторлардың қажеттіліктерін анықтаумен, сауданы ынталандыру бағдарламасын әзірлеумен айналысады.

Дистрибьюторлардың қызметін бағалаумен байланысты болатын шығындар, олардың қызметі туралы ақпаратты өңдеумен байланысты болуы мүмкін: өнімді өткізу көлемі, қоймадағы тауар қорларының деңгейі, тауарды тұтынушыларға жеткізіп беру жылдамдығы және т.б. Сонымен қатар бұл шығындар да мамандардың еңбекақысымен байланысты.

6. Тауарлар қозғалысы шығындары. Тауарлар қозғалысы дегеніміз потенциалды тұтынушыларға өнімнің артықшылықтары туралы ақпаратты жеткізу және оларды тауарды сатып алуға ынталандыру бойынша түрлі іс-әрекеттердің жиынтығы.

Маркетингтік коммуникацияның құралдарына жарнама, өткізуді ынталандыру, PR (халықпен қатынас), жеке сатылым, көрме іс-шарасы жатады.

Жарнама шығындары – тиісті нарықта тауардың қозғалысы үшін тұтынушыларға мақсатты ақпараттық әсер ету шығындары. Оларға кіретіндер:

жарнаманы өткізу (көрнектілік) шығындары:

- теледидарларда;
- баспасөзде (журнал, газет);
- радиода;
- жарықтандырылған және басқа да сыртқы жарнама үшін;
- коммерциялық қызметпен байланысты басқа да жарнамаларды өткізу үшін;

жарнаманы шығару шығындары:

– сатып алу, өндіру, көшіру, қайталау, кино, видео, диафильмдер және т.б.;

– стенд, жарнамалық щиттер мен көрсеткіштерді өндіру;

– сату көрмелерді, үлгі бөлмелерді көрнекілеу;

– жарнамалық өнімдерді әзірлеу және жариялау (плакаттар, проспектілер, көрнекті преискуранттар және т.б.);

– этикеткалардың нобайларын, түпнұсқа және фирмалық пакеттердің үлгісін дайындау, сувенирлерді сатып алу және өндіру, т.б.;

– жарнаманы жасау және жарнамалық қызметпен айналысатын мамандардың еңбекақысы;

жарнамаға кеткен өзге де шығындар:

– жарнамалық материалды сақтау, жөнелту;

– көрмеге қойып көрсету кезінде өзінің бастапқы сапасын жартылай немесе толығымен жоғалтқан тауарлардың бағасын арзандату.

Тауарды өткізуді ынталандыру – қызмет көрсету мен өнімдердің сатылымына бағыттаған қысқа мерзімді сыйақылау шаралары. Егер жарнама тауарды сатып алуға талап етсе, тауар өткізілімін ынталандыру оны дәл қазір сатып алуды талап етуге

негізделген. Сатылымды ынталандыру тұтынушаларды, сауданы, кәсіпорынның сатушыларын ынталандыру болып табылады.

Сатылымды ынталандыру шығындары:

- тегін үлгілермен қамтамасыз ету;
- купондарды, жеңілдіктер және жарты бағамен беру, пакеттік сатылымдарды төмен бағамен беруді қолдану;
- сыйлықтар (сатушылар мен тұтынушыларға), тұрақты тұтынушыларды сыйақылау;
- жарнамасы бар сувенирлер;
- тұтынушыларға ақша, тауар, саяхат сияқты бір нәрсені ұтып алуға мүмкіндік беретін ойындар мен жарыстар жүргізуге кеткен шығындар;
- өнімді сату орнында плакаттарды ілу, үлгілерді көрсету шығындары және т.б.

Жеке сатылым деп тауарды сату мақсатында бір немесе бірнеше әлеуетті тұтынушылармен қатынасуда сол тауарды ауызша презентациялауды айтуға болады. Бұл өнімді сатудың белгілі сатыларында өнім қозғалысының ең тиімді құралы, әсіресе тұтынушыларда ұсынылған тауарға (біріншіден, өндірістік бағыттағы өнімге) жақсы көзқарасты қалыптастыру мақсатында. Бірақ бұл әдіс тауар қозғалысының ең қымбат әдісі болып табылады: мысалы, американдық фирмалар жарнамаға қарағанда жеке сатылымға үш есе көп қаражат жұмсайды.

Жеке сатылымды ұйымдастыруға кететін шығындар:

- сату агенттерін іздеу мен іріктеу;
- сату агенттерін оқыту;
- сату агенттерінің еңбекақысы;
- сату агенттерінің жұмысын бақылау шығындары.

Маркетингте көрнекті орынды көрмелер алады. Прессада өндірістік тауарлар туралы жарнамалық хабарландыруға қарағанда кәсіби көрмелік іс-әрекет маңыздырақ рөл атқарады.

Көрмеге қатысуға байланысты негізгі шығындар:

- тіркеу алымы (көрмеге қатысу құқығы үшін);
- фирма өкілдерінің (стенд жасаушыларының) еңбекақысы;
- стенд жасау шығындары;
- үлестірме материалдарына кететін шығын (парақтар, сыйлыққа берілетін буклеттер, кітаптар);
- көлік шығындары (үлестірме материалдарын, көрмелік құрал-жабдықтарды, үлгілерді, қызметкерлерді жеткізу);



- пресс-конференцияларды өткізуге кеткен шығындар;
- қызметкерлерді орналастыру шығыны (егер көрмелер басқа қалада немесе басқа елде өткізілетін болса).

Қоғаммен байланыс (PR) фирма және оның өнімдері туралы жақсы пікір қалыптастыру арқылы, келеңсіз оқиғалар мен сыбыстарды жою арқылы әртүрлі мемлекеттік және қоғамдық құрылымдармен жақсы қарым-қатынасты құруды білдіреді.

Қоғаммен байланысқа кеткен шығындар мыналарды құрайды:

- пресспен байланысты орнату шығындары;
- ақылы мақалалар (тұлғаларға, тауарларға, қызметтерге назар аударту үшін БАҚ-да танымдық мәліметтерді орналастыру);
- пресс-релизді жариялау шығындары;
- пресс-конференцияларды ұйымдастыру шығындары;
- корпоративтік басылымды шығару шығындары (ішкі – қызметкерлерге арналған және сыртқы – сатып алушылар мен қоғамдық бірлестіктерге және т.б. арналған).

7. Маркетингтік қызметін (жоспарлау, ұйымдастыру, есепке алу, бақылау және талдау) басқару шығындары. Маркетингтік қызметінің негізгі құраушыларын жоспарлау, енгізу үшін, оларды есептеу мен бақылау үшін, қызметтің осы түрлерін орындай алатын білікті қызметкерлер керек. Қызметтің осы түрлерімен айналысатын жұмысшылар маркетингтік қызметті (бөлімді) құрайды. Сондықтан маркетинг аясындағы қызметкерлерге кететін шығындар пайда болады.

Кәсіпорын барлық маркетингтік жұмыстарды өзіне ала алатын маркетингтік қызмет құрылымын құру керек.

Шағын кәсіпорындарда барлық маркетингтік жұмыстар бір ғана адамға жүктелуі мүмкін. Оған маркетингтік зерттеу, жарнама т.б. айналысуға тура келеді. Егер кәсіпорын үлкен болса, маркетингтік қызметтермен айналысатын әдетте бірнеше маман болады. Әрбір кәсіпорын өзінің маркетингтік мақсатына ең жақсы жолдармен жеткізетін маркетинг бөлімін құрады.

Кәсіпорынның маркетингтік іс-әрекетін жүзеге асырумен байланысты персоналына маркетинг бөлімінің қызметкерлеріне ғана емес, сонымен қатар басқа да ресми түрде маркетинг жөніндегі басшыға бағынбайтын қызметкерлер де жатады. Мысалы, егер баспасөз қызметі PR-акцияларын жүзеге асыруға қатысатын болса, осы қызметтің шығындарын (соның ішінде пер-

соналға кететін шығындар) маркетинг шығындарына жатқызуға болады. Жалақы және жалақы қорынан жасалатын аударымдардан басқа персоналға кететін шығындарға ынталандыратын әртүрлі төлемдер, жеңілдіктер және т.б. жатады.

Маркетинг аясында қызмет ететін персоналға кететін шығындар мыналар:

- жұмыскерлердің жалақысы;
- жұмыскерлердің жалақысынан жасалатын аударымдар;
- жұмыскерлерге берілетін сыйақы мен бонустар;
- мерзімнен тыс жұмыстың ақысы;
- қызметкерлерге бір рет берілетін төлемақы;
- қызметкерлерді сақтандыру шығындары;
- қызметкерлерге жұмсалатын басқа шығындар (мысалы, тамақ ішуге дотациялар, тегін медициналық көмек және т.б.).

Аталған шығындар толығымен өнімнің өзіндік құнына кіру мүмкін немесе пайдадан төленеді (басшыларға бонустар).

Сонымен қатар қызметкерлерге кететін шығындарға барлық маркетингтік қызметтің жұмысын, оның бөлек бағыттарын реттейтін мамандардың еңбекақысы жатады. Ең алдымен, бұл маркетингтік қызметі басшысының, әртүрлі бағыттардың, топтардың басшыларының жалақысы және т.с.с.

Маркетингтік қызметінің шаруашылық шығындары да болады. Оларға жататындар:

- маркетингтік зерттеулермен және жарнамалық акцияларды жүргізумен байланысты іс-сапар шығыстары (мысалы, қызметкерлердің әртүрлі аймақтардағы жергілікті нарықты зерттеу іс-сапарлары және т.б.);

- қызметкерлерді оқыту (маркетингтік қызметі қызметкерлерінің біліктілігін арттыру кәсіпорынның табысты іс-әрекетінің басты шарттарының бірі);

- мамандардың кеңесі (кәсіпорын мамандарды зерттеу жұмыстары үшін ғана емес, сондай-ақ ағымдық жағдайды талдау, ағымдық аналитикалық ақпаратты алу үшін тартады);

- өкілдер шығыны;

- байланыс шығындары (телефондық сөйлесулер, интернет және т.б.);

- маркетингтік қызметке арналған канцелярия мен басқа да шаруашылық шығындар;

– жарнамалық құрал-жабдықтарды ұстауға және жөндеуге кететін шығындар;

– жарнамалық құрал-жабдықтардың амортизациясы (көптеген кәсіпорындар жарнамалық акцияларды жүргізу үшін жөндеуді қажет ететін және қалпында ұстауға шығындарды қажет ететін жарнамалық құрал-жабдықтарды сатып алады. Осы негізгі активтерге амортизациялық аударым жүргізіледі);

– ғимараттарды жөндеу жұмыстары (маркетингтік қызметкерлер жұмыс жасайтын және жарнамалық құрал-жабдықтар сақталатын ғимаратқа кәсіпорын ұдайы жөндеу жұмыстарын жүргізіп отырады);

– ғимараттарды қалпында ұстау (бұл шығын маркетингтік істің бағытына қарамай жүргізілуі мүмкін);

– басқа шаруашылық инвентарь;

– маркетингтік қызметте қолданылатын автокөлікті жөндеуге, жанар-жағар майға кететін шығын.

Сондай-ақ маркетингтік қызметті жүргізу кезінде кәсіпорындарда келесідей шығындар болуы мүмкін:

– мүлік салығы;

– жарнамаға салығы.

Қатаң бәсекелестік жағдайда маркетингтік шығындар өседі. Бұл өсім кәсіпорынның маркетингтік кешенінің барлық қызметімен байланысты болуы мүмкін.

Бар тұтынушыларды ұстап қалу және жаңаларды тарту үшін кәсіпорын жарнамаға (соған орай жарнамаға салық өседі) және сатылымды ынталандыруға көп шығын жасайды, сатып алушыларды зерттеу және олардың қалауларын анықтау үшін көбірек қаражат жұмсайды. Маркетингтік шығындарының көбеюі кәсіпорынның барлық шығындарының өсуіне және өткізілген өнімнің жалпы түсімінде пайданың үлес салмағының төмендеуіне алып келеді.

Сатылымның өсуі пайданың өсімімен бірге жүру қажет. Маркетингтік шығындары кәсіпорынға өнімді өткізуге көмектесуі керек. Маркетингтік шығындарының көлемі мен құрылымы туралы шешімдерді кәсіпорынның басшылары қабылдауы тиіс. Сонымен кәсіпорын басшылығы маркетингтік қызметінің шығындарына назар аударуы және оларды басқаруы тиіс.



### 5.3. Кәсіпорынның маркетингтік қызметі шығындарының деңгейіне әсер ететін факторлар

Кәсіпорынның маркетинг қызметі шығындарының деңгейіне әсер ететін факторлар сыртқы және ішкі болып табылады. Сыртқы факторлар кәсіпорынның сыртқы ортасымен анықталады. Сыртқы ортаның күрделілік, белгісіздік, үнемі өзгерісте болу сияқты ерекшеліктеріне байланысты сыртқы факторлар көпсанды болады және кәсіпорынға әсері әртүрлі. Ішкі факторлар кәсіпорынның ішкі ортасымен анықталады және олардың маркетингтік қызметі шығындарының деңгейіне әсері ұйымдық іс-әрекетке байланысты.

Маркетингтік шығындарға әсер ететін негізгі факторлар 5.2-кестеде көрсетілген.

Еңбек нарығының жағдайына байланысты тек қана еңбек-ақы шығыны ғана емес, сонымен қатар маркетингтік зерттеулер мен сатылымды ынталандыру бойынша акцияларды жүргізуге қатысатын жетекшілерге, коммивояжерлерге, қызметшілерге сыйақылар мен бонустар да болуы мүмкін. Кәсіпорын жоғары білікті маркетинг саласындағы мамандарға да (кәсіпорынның маркетингтік стратегиясын құруға) және орындаушыларға да (әртүрлі маркетингтік зерттеу жүргізуге, жарнамалық акцияларды өткізуге) тапшы болуы мүмкін. Еңбек нарығында сұраныс ұсыныстан басым болатын болса, құлаған жағдайда кәсіпорынның персоналды таңдап алуға мүмкіндіктері өседі және еңбек-ақы шығындары төмендейді. Сәйкесінше, кәсіпорынның маркетинг аясындағы персоналына кететін жалпы шығындары өсуі мүмкін.

Персонал шығындары деңгейіне кәсіпорынның жұмыс жасайтын саласының ерекшелігі белгілі әсер беруі мүмкін. Кәсіпорынның саласы неғұрлым ерекше болса, соған қарай кәсіпорынның тауарымен, оны өкізумен және жылжытумен таныс мамандарға кәсіпорынның қажеттілігі арта түседі. Осының барлығы персонал шығындарының өсуінде көрініс табады.

Негізгі активтердің амортизациялық нормалары маркетингтің шығын факторы ретінде жарнамалық мақсатта қолданатын негізгі активтер балансында бар кәсіпорын үшін маңызды рөл атқаруы мүмкін. Ол көшелерде орналастырылатын жарнамалық

қалқан, көрмеде және жарнамалық мақсаттағы қолданылатын құрылғылар болуы мүмкін (мысалы, көптеген тамақ өнеркәсіп кәсіпорындары бөлшек сауда сатушыларына өнімді сақтау үшін фирмалық тоңазытқыштар, шатырлар, палаткалар ұсынады). Мұндай құрылғының амортизациялық нормасының өзгеруі маркетинг шығындарының деңгейіне және де осы негізгі активтердің сату бағасы туралы шешім қабылдауына елеулі әсер етуі мүмкін. Көптеген кәсіпорындардың өнімді өткізу қызметі көтерме сауда, әсіресе бөлшек сауда сатушыларын тарту үшін негізгі активтерді (сонымен қатар шатырларды) олардың құнының жартысын немесе үштен бірін құрайтын бағасымен амортизацияны толық емес мерзімде өткізеді.

5.2-кесте

**Кәсіпорынның маркетингтік қызметі шығындарының деңгейіне әсер ететін факторлар**

<b>Сыртқы факторлар</b>	<b>Ішкі факторлар</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– еңбек нарығы жағдайы;</li> <li>– негізгі құралдардың амортизациялық нормасы;</li> <li>– жарнама агенттерінің қызметінің құны;</li> <li>– маркетингтік зерттеу қызметінің құны;</li> <li>– салық саясаты (жарнамаға салық, еңбекақы қорынан аударым);</li> <li>– жанар-жағармай материалдар құны;</li> <li>– бәсекелестік;</li> <li>– бәсекелестердің маркетинг шығындары;</li> <li>– тұтынушылар;</li> <li>– ғылымның дамуы;</li> <li>– ғылыми-техникалық жетістіктер;</li> <li>– кәсіпорынның маркетинг қызметін реттейтін билік органдардың актілері мен нормативтік құжаттар (жарнама, жарнама өнімдерінің айналымы туралы заң);</li> <li>– нарықтың жаһандануы;</li> <li>– ішкі, жергілікті нарыққа кіретін барьерлердің қысқаруы;</li> <li>– ТҰК әсері;</li> <li>– халықтың құрылымы (жынысы, жасы, әлеуметтік жағдайы, миграция);</li> <li>– адамдардың жарнамаға және басқа да тауарды жылжыту әдістеріне көзқарасы және т.б.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– маркетинг бөліміндегі мамандардың тәжірибесі;</li> <li>– сату көлемі;</li> <li>– тауар типі;</li> <li>– кәсіпорынның пайда көлемі;</li> <li>– кәсіпорынның қаржы ресурстары;</li> <li>– тауардың өмірлік цикл этаптары;</li> <li>– кәсіпорын қолданатын технологиялар;</li> <li>– кәсіпорынның ғылыми-техникалық потенциалы;</li> <li>– кәсіпорынның даму стратегиясы</li> </ul>

Жарнама нарығының жағдайы және маркетингтік зерттеу кәсіпорынның маркетингтік шығындарының деңгейіне тікелей әсер етеді. Маркетингтік қызмет көрсету агенттігі – маркетингтік зерттеулермен айналысатын ұйымдар, жарнама агенттігі, жарнамалық құралдары (телевидение, журналдар, газеттер) бар ұйымдар, маркетингтік кеңес беруші фирмалар – кәсіпорынға тауарды лайықты нарыққа жайғастыруға көмек береді. Кәсіпорын басқа ұйымдардың қызметтерін пайдалану немесе барлық қажетті жұмысты өз бетінше істеу мәселесін шешу керек. Ақылы қызметті пайдалануға шешім қабылдаған соң, кәсіпорын қызмет ұсынушыларды мұқият іріктеу керек, өйткені мамандандырылған фирмалар бір-бірінен шығармашылық мүмкіндіктерімен, жұмысты орындау сапасымен, көрсететін қызметтер көлемімен және баға қоюмен ерекшеленеді.

Маркетингтік зерттеулер жүргізетін ұйымдардың қызмет көрсету құны берілген нарықта сұраныс және ұсыныс деңгейімен, сондай-ақ мақсаттармен, өткізу қиындығымен, тартылған қызметтердің санымен, кәсіпорын меншік зерттеу бөлімшесі болуымен және т.б. анықталады. Кәсіпорындар неғұрлым басқаруда маркетингтік көзқарастарға бағдарланса, тұтынушыларды, бәсекелестерді зерттеуге, нарықта болып жатқан өзгерістерді зерттеуге тырысса, соғұрлым зерттеуге және жобалауға қажеттілік өседі, сондықтан осы нарықта сұраныс та өседі. Басқа жағынан қарағанда, сұраныс өссе, ұсыныс та өседі. Сонымен қатар кәсіпорын өз бетінше маркетингтік қызметті жүргізе алады, ал бұл өз кезегімен сол маркетингтік қызметінің түрі бойынша кәсіпорынның жалпы шығындарын қысқартуы мүмкін.

Салық саясаты жүзеге асатын кәсіпорынның маркетингтік шығындармен байланысты салықтық төлемдер деңгейіне басты әсер етеді. Мысалы, маркетинг шығындарына әсер ететін кейбір негізгі нормативтік актілерге келесілер жатады:

– ҚР-ның 2008 ж. 10 желтоқсандағы №99-IV Кодексі «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» (Салық кодексі) (2016.28.04 берілген өзгерістер мен толықтыруларымен), 78-тарау «Сыртқы (көрнекі) жарнаманы орналас-тырғаны үшін төлемақы»;

– ҚР-ның 2008 ж. 10 желтоқсандағы №99-IV Кодексі «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер



туралы» (Салық кодексі) (2016.28.04 берілген өзгерістер мен толықтыруларымен), 12-бөлім «Әлеуметтік салық» (маркетинг қызметімен айналысатын персоналға жұмсалған шығындары бойынша) [8].

Отын және жанар-жағармай материалдар құны. Отын және жанар-жағармай материалдар бағасының өзгеруі кәсіпорынның барлық бағыттағы қызметтеріне әсерін тигізеді. Бірінші орында бұл өндіріске және өнімді өткізуге қатысты: шикізат және дайын өнімді жеткізу шығындарының өсуі бағалардың көтерілуіне, кәсіпорын табысының қысқаруына алып келеді.

Егер кәсіпорында ресми мақсаттары үшін көлікті қолданытын мерчендайзерлердің және сату өкілдерінің дамыған құрылымы (олар қаланың, облыстың және т.с.с. әртүрлі бөліктерінде орналасқан әртүрлі өткізу каналдармен жұмыс істей алады) болатын болса, отын және жанар-жағармай материалдар бағасының ауытқуы маркетингтік шығынның жалпы деңгейіне елеулі әсерін тигізу мүмкін.

Нарықтағы бәсекенің деңгейі. Ереже бойынша, неғұрлым нарықта бәсеке күштірек болса, соғұрлым кәсіпорын жарнамаға, өткізуге көп қаражат жұмсайды. Көтерме және бөлшек саудагерлерге ұсынатын жеңілдіктер деңгейі жоғары болуы мүмкін. Кәсіпорын нарықты зерттеуді оның өзгеру тенденциясын, сатып алушылардың қажеттіліктерін анықтау мақсатында жүргізеді. Персонал шығындарының деңгейі де нарықтағы бәсекенің деңгейімен байланысты болуы мүмкін: неғұрлым бәсеке жоғары болса, соғұрлым кәсіпорын білікті мамандарды таңдауға тырысады, сондықтан жалақы, сыйақы, әлеуметтік пакеттер және т.б. мөлшері өседі.

Экономикалық көзқарастар бойынша, кең алуан нарықтың қамтуы бір-екі нарықтың анықталған сегменттерінің қамтуына қарағанда қымбатқа түседі. Әртүрлі (әр текті) нарықта қымбат тұратын теледидар, жалпы бағыттағы журналдар мен газеттер қолдану міндеттеледі, ал көлемі кіші анық белгіленген сегменттерде төменгі дәрежеде қажетсіз қамтумен ерекшеленетін арзанырақ мамандандырылған журналдар мен жергілікті радионы ғана қолдануға болады. Әдетте көп қаржы жарататындарда 1000 тыңдаушы, телекөрсермендер және тағы басқаларға шаққанда шығын көрсеткіші төменірек болатын артықшылығы бар.

Дегенмен жергілікті аса таңдаушылықпен сатылымды ынталандыратын жергілікті құралдарды қолдану төменгі дәрежедегі қажетсіз камтумен нарықтың анық сегменттеріне қол жеткізуге мүмкіндік береді.

Тауарды алға жылжыту және таратумен байланысты маркетингтік шығындарын жоспарлауда кәсіпорын бәсекелестердің маркетингтік шығындары сияқты маңызды факторды есепке алуға тырысады. Кәсіпорын өзінің жарнамалық шығындарын бәсекелестердің шығындарымен салыстырады, бәсекелестерде болатын жеңілдіктер жүйесін, бәсекелестердің тұтынушыларға өнімдерді жеткізу тәсілін анықтайды (қандай мерзімділікпен, тапсырыстың ең төменгі жеткізу көлемі). Осының барлығы кәсіпорынның маркетингтік шығындардың жылдық бюджет қалыптастыру кезінде өз көрінісін табады.

Кәсіпорын шығаратын өнімнің тұтынушылары, сондай-ақ маркетингтік шығындар көлеміне де әсер ете алады. Тұтынушылар өнімнің жарнамасына әртүрлі әсер етеді және оны сатып алуға қатысты шешім қабылдайды. Кейбір сатып алушылардың тауарға көңілін аудару үшін жарнамаға және тауарды өткізуге көптеген қаржы қажет (түрлі презентациялар, көрмелер, үлгілерді тегін тарататын жәрмеңкелер жүргізу). Ал басқа сатып алушылар тауарды жарнамалық әсерсіз сатып алуы мүмкін.

Ғылымның дамуы, ғылыми-техникалық жетістіктер, өндіріс, ҒЗТҚЖ маңызды әсер етеді. Жаңа ресурс үнемдеу технологиялардың пайда болуы, құрылғылар жұмысы тиімділігінің жоғарылауы материалға, жинақтайтын бұйымдарға, жұмыс уақытына кететін шығындарды азайтады. Бұл өндірістің материал-, энергия-, еңбек-, қор сыйымдылығының азаюына алып келеді. Тауарды алға жылжытудың жаңа түрлері тек алға жылжыту шығындардың құрылымының өзгеруіне ғана алып келмей, жарнамалардың жаңа түрлері, сатып алушыға әсерінің жаңа мүмкіндіктері пайда болғандықтан бұл шығындардың өсуіне де алып келеді. Қазіргі уақытта жарнама шығынының негізгі бөлігі теледидарлық жарнама болып табылады, сонымен қатар Интернеттегі жарнама сияқты жарнама түрі де даму қарқынында. Бұл да маркетингтік шығын құрылымының өзгеруіне алып келді. Шығын көлеміне (соның ішінде маркетингтік шығыны) ғылымның даму әсері әдетте ұзақ мерзімді перспективада көрініс табады.



Мемлекеттік билік органдарының, қоғамдық ұйымдардың (одақтардың, қоғамдардың) нормативті-құқықтық актілері әртүрлі ұйымдарға және жеке тұлғаға әсерін тигізеді, қоғамда олардың қызметтеріне шектеулер қояды. Кәсіпорынның қызметін реттейтін құқықтық базаны қалыптастыру келесі себептерден туындаған:

- 1) кәсіпорынды әділетсіз бесекеден қорғау қажеттілігі;
- 2) тұтынушыны әділетсіз іскерлік тәжірибеден қорғау қажеттілігі.

Үкімет пен жергілікті билік органдары қабылдайтын заңдар және нормативті актілер кәсіпорынның маркетингтік қызметіне қатаң шарттарды қоюы мүмкін (мысалы, сыртқы жарнаманы орналастыру ережелері арқылы), ал бұл өз кезегімен осы шеңбердегі шығынның өсуіне алып келуі мүмкін.

Халықаралық факторлар кәсіпорынды басқаруда маңызды рөл атқара бастады. Осыған бірқатар себептер ықпал етеді. Бірінші – елдер арасында өнімдердің қозғалысының жеделдетуіне алып келетін экономиканың жаһандануы, жергілікті нарыққа шығатын бөгеттердің азаюы, ақпараттық технологиялар мен көлік коммуникацияларының дамуы.

Әлемдік нарық әртүрлі мемлекеттің бөлек нарықтары жиынтығы емес, бірыңғай бүкіләлемдік кеңістік ретінде қарастырылады. Жергілікті кәсіпорындарға тұтынушы үшін тек жергілікті кәсіпорындармен ғана емес, шетелдік фирмалармен де күресуге тура келеді. Шетелдік фирмалардың келуінен бәсекенің өсуі кәсіпорынның маркетингтік шығындарын өсіруі мүмкін: кәсіпорын басқыншылық жарнамалық саясат жүргізуге, сатылымды ынталандыру шығындарын өсіруге, көтерме және бөлшек сауда сатушыларын тарту немесе ұстап қалу мақсатымен делдалдардың жеңілдіктері мен сыйақыларын көбейтуге мұқтаж болады.

Басқа маңызды фактор қызығушылықтар сферасы жалпы әлемдік нарық бола алатын трансұлттық корпорациялардың қызметі болып табылады. Трансұлттық корпорацияның жергілікті нарыққа келуі отандық шағын және ірі компанияларға қауіп төндіруін көрсетеді.

Агрессивті жарнама қызметі мен бағалық саясатты жүргізу үшін жеткілікті капиталға ие трансұлттық корпорациялар уақыт өте келе отандық компанияларды нарықтан шығарып тастауы



мүмкін. Бұл қауіп, егер трансұлттық корпорациялар өнім өндірісінің өзіндік құнын төмендету және оның бәсекеге қабілеттігін арттырумен бірге тікелей инвестициялаумен айналысатын болса, тіпті жоғары болады. Отандық кәсіпорындар ірі ойыншылардың шарттарын қабылдайды, не бөлек нарықтық сегментке шоғырланады, не мүлдем нарықтан кетеді. Нарықта өз үлесін сақтау мақсатында кәсіпорындар төменгідей іс-әрекет жасау мүмкін:

– бар тауарды жарнамалау және оны өткізуді ынталандыру жағынан маркетингке кететін шығынды көбейту;

– бәсекелестердің тауарына қарағанда артықшылығы көп, сапасы жоғары жаңа тауарды ойлап табу. Бұл маркетингтік шығындарының өсуіне алып келсе де, нәтижесінде нарықтық үлесті сақтауға көмектеседі.

Бірінші және екінші жағдайда маркетингтік шығындарының өсуі анық.

Маңызды фактор ретінде отандық мемлекеттік органдарының қызметі болып табылады. Бір жағынан, ол отандық өндірушілердің протекционизм саясатын жүргізіп, отандық өндірістің дамуына алып келуі керек; екінші жағынан, кәсіпорындардың барлығы тең жағдайда болатын нарықтық бәсеке үшін жағдай жасау керек.

Әлеуметтік және демографиялық факторларға келесілер жатады:

- халықтың миграциясы мен саны;
- жұмыссыздық деңгейі;
- табыстың деңгейі;
- жынысы;
- жасы;
- білім деңгейі және т.б.

Бұл факторлардың өзгеруі көптеген кәсіпорындар үшін даму стратегиясы мен жұмыстағы өзгертулерді білдіреді. Мысалы, халықтың миграциясы адамдар кеткен аумағында бәсекенің артуына әкелуі мүмкін. Халық санының қысқаруы тұтынушылар нарығының кемуіне және сондықтан бәсекенің артуына әкеледі. Осы жағдайда кәсіпорындар маркетингке кететін шығындарды (агрессивті жарнамалық науқанды жүргізуге, көтерме және бөлшек саудагерлер үшін жеңілдіктерді көбейтуге) өсіруге немесе нарықтан кетуге мәжбүр.

Солтүстік аймақтан оңтүстікке адамдардың миграциясы жылы киім-кешекті, үйді жылытатын құралдарды пайдаланудың азаюына әкелуі мүмкін (бәсекенің, сондай-ақ жылы киім мен жылытатын құралдарды өндүшілер үшін маркетингке кететін шығындардың артуын білдіреді), сонымен қатар ол кондиционерлерге сұранысты ұлғайтуы мүмкін. Сөйтіп, халықтың миграциясы аймақтық (аймағынан халықтың кетуі байқалатын кәсіпорындар) және жалпы ұлттық (аймақтарды жабдықтайтын) кәсіпорындардың маркетингке кететін шығын деңгейіне әсер етуі мүмкін.

Сонымен қатар, жұмыссыздық деңгейінің артуы, халықтың табысының қысқаруы тұтынушылық сұраныстың азаюына әкелуі мүмкін. Содан кәсіпорындар арасындағы бәсеке жоғарылап, сәйкесінше маркетингке шығын көп жұмсалады.

Жинақы қорының көлемі өзгеріссіз жағдайда халық табысының жоғарылауы халықтың тұтыну деңгейінің көбеюіне, ұзақ уақыт қолданатын тауарлар шығындарының өсуіне, эксклюзивті тауарларды сатып алуға алып келеді, ал бұл өз кезегімен жеке сатуды ұйымдастыру шығындарының өсуіне ықпал жасауы мүмкін.

Жынысы, жас құрамы мен білім деңгейі маркетингке кететін шығындар құрылымына негізгі әсер ықпал етеді. Егде адамдарға арналған тауарлар жарнамасы үшін жарнаманың дәстүрлі түрлері қолданылады: газет, радио. Жастарға арналған тауарларды жарнамалау үшін Интернет-жарнама қолданылады. Жарнама түрлерінің бағаларының айырмашылығы маркетингке кететін шығындар көлеміне әсер етеді.

Туу деңгейінің төмендеуі балалар киімдерін, ойыншықтар, балалар тамағын өндіретін салаларында бәсекені арттырып, тұтынушы үшін күресте маркетингке кететін шығындардың көбеюіне әкеледі.

Кәсіпорынның маркетинг шығындары деңгейіне әсер ететін негізгі ішкі факторларды қарастырайық.

Маркетинг қызметінің мамандарының жинаған тәжірибесі кәсіпорын шығындарының көлеміне әсер етеді: мамандардың жаңа тауарларды ойлап табудағы өткізу арналарының құрылымы мен баға саясатындағы, маркетингтік зерттеулер жүргізудегі тәжірибесі неғұрлым жоғары болса, соғұрлым аталған сфералар-

да кәсіпорын шығындары төмен болады. Кәсіпорынның үнемі бір жарнамалық агенттіктерімен жұмыс істегеннен кейін, олар жеңілдіктер мен бонустар жасайды. Бұл өнімді жылжытудағы жиынтық шығындардың кемуіне әкеледі.

Өнімнің сату көлемі де маркетингке кететін шығын көлеміне әсер етеді. Ең бастысы, бұл өнімді жылжыту шығындарына байланысты. Әдеттегідей, өнімді өткізу көлемінің жоғарылауымен жылжытуға кететін шығындар да артуы мүмкін (бұл тәуелділік сызықтық сипатқа тән емес екенін ескерту жөн болады). Алайда белгілі бір кезде, нарық молыққан кезде, тауарды жылжытуға кететін қосымша шығындар сатудың қосымша көлемін әкелмейді.

Сонымен қатар кәсіпорын шығаратын өнімнің түрі де маркетинг шығынының көлеміне әсер етеді. Белгілі бір дәрі-дәрмектер, сіріңкелер сияқты өте қажетті тауарлар қандай да бір жарнама мен өткізуді ынталандыру үшін қаражатты талап етпейді. Темекі, сыра сияқты және т.б. жалпы сұраныстағы тауарларды өндіретін кәсіпорындар тұтынушыларды тарту үшін жарнамаларға белгілі бір қаражат жұмсайды.

Кәсіпорынның табысының деңгейі мен қаржылық ресурстары маркетинг шығындарының шектелген факторы ретінде болуы мүмкін. Әр жыл сайынғы табыс, шығыс, сату жоспарын құрастырып, кәсіпорын алғысы келетін табыс деңгейін анықтайды. Содан соң кәсіпорындар нарықта жоспарланған табысты алудың өз мүмкіндіктерін анықтайды. Сөйтіп, басшылар, кәсіпорынның иелері және нарықтық мүмкіндіктер арасында ымыраға қол жеткізіледі. Табыстың белгіленген деңгейіне жету үшін кәсіпорындар әртүрлі бағыттағы шығындарды (соның ішінде маркетингтік қызметінде) қысқартуы мүмкін.

Одан басқа негізгі көрсеткіш ретінде тауар бірлігіне келетін табыс пен өткізу көлемі болады. Табыстың елеулі сомасында (өткізу көлемі үлкен болмаса да), кәсіпорын шығындар көлемін өзара еркін анықтайды. Тауар бірлігіне келетін шамалы табыс өткізудің үлкен көлемімен ақталуы мүмкін.

Көбінесе шығындардың көлемін шектейтін анық фактор ретінде қаржылық фондтардың болуы деп айқындалады. Аз ғана кәсіпорындардың көптеген тауарлы категорияда жалпы ұлттық нарыққа шығу мақсатымен жарнамалық науқандарды жүргізу,



елдің барлық аймақтарының тұтынушыларына зерттеу жасау, кең таралған дистрибьюторлық желіні құрастыру мен өзіндік көліктің күшімен өнімді жеткізу мүмкіндігі болады.

Бірінші топтағы тауарлар мен қызметтерді ұсынатын, бірақ шектеулі қорлары бар салыстырмалы түрде шағын кәсіпорындар аздан бастап (аймақ, қала, аудандағы жұмыстар), өнімді өткізу көлемінің өсуіне байланысты маркетингтік шығынды көбейте алады. Маркетингке кететін шығынды өндіріс көлемі сияқты кәсіпорынның қаржыландыру қорларының көлемімен өлшеу қажет.

Маркетингке кететін шығын тауардың өмірлік циклінің сатысына байланысты.

Тауарды нарыққа шығару сатысында кәсіпорын өте жоғары маркетингтік шығындар жасайды. Бұл шығындардың көпшілігі инвестициялық сипатқа ие. Бұл – біріншіден, жарнамаға, өнімді өткізуді ынталандыруға, PR-ға кеткен шығын.

Даму сатысында кәсіпорын негізгі шығынды жарнамаға және PR-ға жұмсауын жалғастыра береді. Бұл сатыдағы басты мақсат – нарыққа ену кезіндегі көптеген жарнамалық акцияларды жүргізу барысында қол жеткен басымдылықты сақтап қалу.

Тауарды сатуға ынталандыру шығындары қысқаруы мүмкін, себебі ынталандыруға қажеттілік азаяды. Жетілу сатысында тауар нарықтағы максималды мүмкін болатын үлесті алады, әрі қарай нарықты жаулап алу іс-әрекеттері ақталмауы мүмкін. Жарнамаға шығын біртіндеп азаяды. Кәсіпорын танымал тауарларды өткізу үшін жеңілдіктерін азайтуы мүмкін. Құлдырау сатысы – бұл тауар дәуірінің аяқталуы. Бұл уақытқа дейін кәсіпорында негізгі назар аударылатын басқа тауар табылады. Жарнамаға шығын қысқартылады, коммивояжерлер тауарға аз ғана назар аударады. Тауарды өткізуді ынталандыру шығындары жоғары болып қала беруі мүмкін. Кәсіпорын қоймада қалған тауарларды сатуға тырысады. Бұл үшін олар түрлі жеңілдіктер мен акциялар ұйымдастырады.

Маркетинг шығындар деңгейіне ұзақ мерзімді перспективада кәсіпорын таңдаған даму стратегиясы ықпал етеді. Осыны толығырақ зерттеу кейінгі бөлімде қарастырылды.

Жоғарыда қарастырылған факторлардың барлығын есепке алу маркетингтік шығындарды басқару жүйесін қалыптастыру

үшін қажетті шарт, негіз болып табылады. Сонымен қатар маркетингтік шығындарды басқару жүйесінің маңызды аспектісі маркетингтік шығындарының ерекшелігін есепке алу болып табылады.

#### **5.4. Маркетингтік қызметіндегі шығындардың мөлшерін және мақсаттылығын анықтау**

Кәсіпорынның маркетингтік қызметі жеке маркетингтік шаралардың кешенді жүйесі арқылы іске асырылады. Олар ұсынылған тауардың тұтынушы қалауындағы құнын құруға және зерттеуге бағытталған. Бұл іс-шараларды орындауға кеткен шығындар маркетинг шығындарының бюджетін құру барысында келесідей реттілікпен анықталады.

1. Маркетингтік іс-шараларды іріктеу. Маркетинг жөнінде кәсіпорынның алға қойған мақсаты түрлі жолдар, түрлі іс-шаралар арқылы орындалуы мүмкін. Кәсіпорын менеджерлері мақсатқа қол жеткізуге мүмкіндік беретін іс-шараларды іріктеп алулары қажет. Мұнда маркетингшілер мақсатқа жетудің бірнеше жолын ұсынуы мүмкін.

2. Іріктелген іс-шаралардың құндылығы мен шығындарын бағалау. Менеджерлер маркетингтік мақсатқа қол жеткізуге мүмкін болған маркетингтік іс-шараларды іріктеп алғаннан кейін, бұл нұсқалар тұтынушы үшін құндылығы және оларды іске асырумен байланысты шығындар жағынан бағалануы керек. Маркетингтік іс-шаралардың құндылығын бағалау эксперттік сипатқа ие болуы мүмкін, себебі оны қалыптасқан әдістермен бағалау қиын болып келеді. Құндылығын бағалаудың негізгі және қорытынды көрсеткіштері ретінде өнімнің сату көлемі, сатылым бағасын қарастыруға болады. Сонымен қатар маркетингтік іс-шараларды олардың орындалу мерзіміне қатысты бағалау қажет: маркетингтік іс-шаралардың құндылығы олардың орындалу уақытына байланысты қалайша өзгеруі мүмкін.

3. Маркетингтік шығындардың бюджетін құру. Тауардың құндылығын бағалағаннан кейін маркетинг іс-шаралары төмендегідей топтарға бөлінуі мүмкін:

- нөлдік құнға ие іс-шаралар;
- құндылығы бірдей, бірақ орындалуына кететін шығын көлемі әртүрлі іс-шаралар;
- құны әртүрлі, бірақ орындалуына кететін шығын көлемі бірдей іс-шаралар;
- құндылығы әртүрлі және орындалуына кететін шығын көлемі де әртүрлі іс-шаралар.

Бастапқы сатыда міндетті сипатқа ие іс-шаралар, кейіннен бірдей құндылықтар жасайтын, бірақ шығын көлемі ең аз және құны бірдей кезінде жоғары құндылықтар жасайтын іс-шаралар іріктелініп алынады. Ары қарай маркетингтік мақсатқа қол жеткізу үшін қажетті өзге де іс-шаралар іріктеледі (5.1-сурет).

Алайда тәжірибеде маркетинг қызметі жасап шығарған ұсыныстар кәсіпорынмен әрдайым толық көлемде іске асырылмайды. Мысалы үшін, маркетинг қызметі ұсынған тауар бойынша жеңілдіктер мен есептеулер жүйесі қаржылық қызметпен түзетілуі мүмкін, себебі ондай деңгейде жеңілдіктер жасау немесе төлемді кешіктіру мүмкін емес немесе өндіріс бөлімшелері көрсетілген сипаттағы тауарды жасап шығара алмауы мүмкін.

Маркетингтік іс-шаралар жоспары негізінде құрастырылған маркетинг шығындарының бюджетін кәсіпорынның қаржылық мүмкіндіктеріне негізделе бағалау қажет, яғни ұсынылған бюджетті орындауға оларда қаржылық ресурс бар ма?

Ұсынылған маркетинг шығындары бюджетін орындау мүмкіншілігін ақша қаражаттардың болуына және оларды тарту мүмкіншілігіне (несие алу, акционерлік капиталды көбейтуі арқылы) қарай бағалау қажет. Тіптен егер кәсіпорын басшылығы өзінің стратегиялық мақсаттарына ұсынылған маркетинг шығындары арқылы қол жеткіземін десе де, кәсіпорынға оны қаржыландыру үшін қаражат қажет.

Қаржылық бағалау жүргізгеннен кейін басшылық маркетингтік шығындары бюджетіне қатысты төмендегідей шешімдер қабылдауы мүмкін.

1. Маркетингтік шығындары бюджеті қаржылық мүмкіншіліктерге сәйкес келеді, яғни оны орындау үшін кәсіпорынның қаражаты жеткілікті.

2. Маркетингтік шығындары бюджеті кәсіпорынның қаржылық мүмкіншіліктеріне сай келмейді. Кәсіпорын басшылығы мұндай жағдайда төмендегідей шешім қабылдауы мүмкін:



– өздерінің стратегиялық мақсаттарын өзгерту, маркетинг шығындары бюджетінің қаржыландыру мүмкіншіліктеріне байланысты оларды түзету;

– стратегиялық мақсаттарды өзгертпей маркетингтік шығындарын қысқарту мүмкіндіктерін ойлап табу;

– келісімді шешімді іздестіру. Стратегиялық мақсаттар мен нақты мүмкіншіліктер арасында ортақ шешімге келу (мысалы, бір уақытта тауарды алға жылжыту шығындарын өнімді өткізу көлемі мен бірге қысқарту).



**5.1-сурет.** Маркетингтік іс-шаралардың құндылығы мен шығындары негізінде маркетинг шығындары бюджетін құру

Мұның барлығы кәсіпорынның өзге бөлімдері әсерінен ұсынылған тауардың (жұмыс, қызмет көрсетудің) маркетингтік құндылығын өзгертуі мүмкін (5.2-сурет).

Маркетингтік қызметі өзінің іс-шараларын кәсіпорынның өзге бөлімдерімен келістіруі керек. Осыдан кейін кәсіпорын ұсынған нарықтық ұсыныстың құндылығы анықталады. Тұтынушыға ұсынылатын құндылық – бұл тұтынушыға ұсынылған тауардың маркетингтік құндылығына кәсіпорынның өзге бөлімдері енгізуі мүмкін түзетулерді ескере отырып жасалатын құндылық.



**5.2-сурет.** Кәсіпорынның өзге бөлімдерінің әсерінен маркетингтік қызметі ұсыныстары нарықтық құндылығының өзгеруі

Маркетинг бюджетін есептеу барысында маркетингтік іс-шараларды орындауға жұмсалған шығынның мөлшері шығын құрамы толықтығымен және де олардың сандық бағалауының дұрыстығымен анықталады.

Маркетингтік іс-шараларға жұмсалған шығынның мақсаттылығы маркетинг іс-шаралардың құндылығын нарықтық ұсыныстың құндылығы жағынан да (тұтынушы үшін жасалатын құндылық), корпоративтік құндылық жағынан да (кәсіпорын ішінде жасалатын құндылық) бағалаумен анықталады. Кәсіпорынның маркетинг қызметі, негізінен, нарық шеңберінде, тауар және қызметті тұтынушылармен өзара әрекеттесу саласында мәселелерді шешуге бағытталған. Сондықтан ең бірінші орында нарықтық ұсыныс құндылығын бағалау болады.

Кәсіпорында маркетингтік қызметі шығындарының бюджетін бекіткеннен кейін маркетинг шығындарының көрсеткіштері есептеледі. Маркетингтік шығындарының негізгі көрсеткіштері 5.3-кестеде көрсетілген.

Кәсіпорынның маркетингтік қызметінің шығындарын талдау маркетингтік шығындарын ағымдық бақылау мен талдау, нарықтық ұсыныстардың құндылығын бақылау мен талдау және нарықтық ұсыныстар құндылығы мен маркетинг шығындарын қорытынды бақылау мен талдау.

## Маркетингтік шығындарының негізгі көрсеткіштері

Көрсеткіштер	Өлшем бірлігі	Жалпы	Сегмент А	Сегмент В	Сегмент С	Сегмент Д
I тауардың сатылым бірлігінің маркетингтік шығыны	тг/дана					
Тауарды сатудан түскен түсімдегі маркетингтік шығынның үлесі	%					
I тауардың сатылым бірлігінің жарнама шығыны	тг/дана					
Тауарды сатудан түскен түсімдегі жарнама шығынның үлесі	%					
I тауардың сатылым бірлігінің сатылымды ынталандыру шығыны	тг/дана					
Тауарды сатудан түскен түсімдегі сатылымды ынталандыру шығынның үлесі	%					
I тауардың сатылым бірлігінің жеке сатылымды ұйымдастыру шығыны	тг/дана					
Тауарды сатудан түскен түсімдегі жеке сатылымды ұйымдастыру шығынның үлесі	%					

Маркетингтік іс-шаралар мен маркетингтік шығындарының мақсаттылығын қорытынды бақылау және талдау кезінде келесілер анықталады:

– қол жеткізілген нарықтық ұсыныстар құндылығының нақты көлемі;

– нақты маркетингтік шығындарының сомасы және олардың сатылым көлеміне әсері;



– маркетингтік шығындарының жоспарланған және нақты көрсеткіштерінің айырмашылығы.

Кәсіпорынның маркетингтік қызметіне жұмсалған шығындардың мақсаттылығы бүкіл кәсіпорын және тауар мен қызмет түрі (немесе нарық сегменттері) бойынша маркетингтік шығындарының негізгі көрсеткіштері динамикасын талдау арқылы бағаланады.

**Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Кәсіпорынның маркетингтік шығындарының қажеттілігі мен ерекшелігін көрсетіңіз.
2. Кәсіпорынның маркетингтік қызметіндегі шығындардың құрамы, түрлері.
3. Сатылымды ынталандыру шығындарын келтіріңіз.
4. Кәсіпорынның маркетингтік қызметіне әсер ететін ішкі және сыртқы факторлар.
5. Маркетингтік іс-шаралардың құндылығы мен шығындары негізінде маркетингтік шығындары бюджетін құру тәртібі.
6. Маркетингтік шығындарының негізгі көрсеткіштері.
7. Маркетингтік шығындарының тиімділігі қалай анықталады?
8. Маркетингтік шығындарын оңтайландыру қаншалықты деңгейге кәсіпорынның пайдасын өсіруі мүмкін? Маркетингтік шығындарын оңтайландыру бойынша іс-шараларды келтіріңіз.

**САПА ШЫҒЫНДАРЫ ЖӘНЕ САПАНЫ ҚАМТАМАСЫЗ  
ЕТУ АЯСЫНДА ФУНКЦИОНАЛДЫҚ-ҚҰНДЫҚ  
ТАЛДАУ (ФҚТ)**

**6.1. Сапа шығындарының түсінігі және жіктелуі**

Сапа шығындары – тұтынушылардың тауармен (қызметпен) қанағаттануын қамтамасыз ету үшін жұмсалуды тиіс шығындар. Сапа шығындарының бірнеше жіктелімі бар. Олардың ішіндегі ең танымалы – А. Фейенбаум және Дж. Джуран тәсілі. Бұл тәсілге сәйкес шығындар төрт санатқа бөлінеді:

– алдын алу шараларының шығындары – ақаулардың болу мүмкіндігін болдырмау, яғни ақауларды немесе залалды азайту және толығымен болдырмауға бағытталған шығындар;

– бақылау шығындары – сапаның қол жеткізген деңгейін анықтау және растау шығындары;

– ішкі жоғалтулар (ішкі ақау шығындары) – жоспарлаған сапа деңгейіне қол жеткізілмеген кездегі ұйым ішінде шеккен шығындар (яғни өнім тұтынушыға сатылғанға дейінгі);

– сыртқы жоғалтулар (сыртқы ақауларға кеткен шығындар) – жоспарлаған сапа деңгейіне қол жеткізілмеген жағдайда ұйымнан тыс шеккен шығындар (яғни өнім тұтынушыға сатылғаннан кейінгі).

Осы барлық шығындар сомасы жалпы сапа шығындарын құрайды.

Жоғарыда қарастырылған сапа шығындарының жіктелуіне ұқсас тағы бір тәсілді Ф. Кросби ұсынған, бұл тәсіл бойынша сапа шығындары екі санатқа бөлінеді:

– сәйкес келу шығындары – барлығын бірінші реттен дұрыс жасау үшін жұмсалуды тиіс барлық шығындар;

– сәйкессіздік шығындары – бірінші реттен дұрыс жасалмағандықтан жұмсауға тура келетін барлық шығындар.

Аталған шетелдік ғалымдардың тәсілдері сапаны басқару саласындағы сапа шығындарын қазіргі заманғы жіктеудің негізін құрады. Бүгінгі тәжірибеде сапа шығындары екі санатқа бөлінеді (6.1-сурет).

Біріншіден, бұл өнім сапасының тиісті деңгейін қамтамасыз ету және кепілдік беру үшін әрекеттерді сипаттайтын шығындар, яғни сапаның сәйкестікке қол жеткізумен байланысты шығындар. Екіншіден, бұл сапаны қайта қалпына келтіру шығындары, яғни сапаның сәйкессіздік шығындары.

Бірінші санатқа тиісті шығындарды ақаулардың алдын алумен байланысты шығындар және өнімді бағалау мен бақылауға байланысты шығындар деп бөлуге болады. Екінші санаттағы шығындарды ішкі және сыртқы бас тарту салдарынан бөлуді көздейді.



6.1-сурет. Сапа шығындарының классификациясы

Толығырақ қарастырайық:

1. Ақаулардың алдын алу шығындары:

- сапа жүйесін жоспарлау;
- материалдың, процестің, өнімнің техникалық сипаттамаларында сапа бойынша тұтынушы күтулерін өзгерту;
- өлшеу және сынау жабдықтарын құру және құрылымдау;
- сапаны талдау және құрылымды тексеру;
- өлшеу және сынау жабдықтарын ұстау және тексеру;
- сапасын бағалау үшін пайдаланылатын өндірістік жабдықтарды ұстау және тексеру;



– жеткізушілер кепілдігі, әлеуетті жеткізушілерді бағалау және оларды қолдау;

– сапа саласындағы кадрларды дайындау;

– сапа жүйесіне аудит жүргізу;

– сапаны жақсарту бағдарламасы, есептілікті құру және бақылау, оның ішінде мәліметтерді жинау мен талдауды қосқанда;

– сатып алынғанды талдау және сапалық сипаттамалары туралы баяндама;

– сапаны жетілдіру бағдарламалары.

2. Бағалау және бақылау шығындары:

– өндірістен алдыңғы тексеріс (тексерушілердің жалақысы, тексеріс үшін қажетті материалдарға кеткен шығындар және т.б.);

– бақылау әдісін таңдау;

– зертханалық сынақтар жүргізу;

– бақылау және сынақтан өткізу;

– бақылаушы және сынақтан өткізуші жабдықтар;

– бақылау және бағалау үшін қажетті материалдар (бақылау шығындары және шикізат пен материалдарды сынақтан өткізу);

– бақылау және сынақтан өткізу нәтижелерін талдау және олар туралы есеп;

– жұмысқа қабілеттілікті тексеру;

– қоймадағы қорларды бағалау;

– қоймалауды түгендеу.

3. Ішкі бас тартуларға байланысты шығындар:

– ақау (сапа талаптарына сәйкес келмейтін материалдар құнын қоса есептегенде);

– дилерлердің бас тартулары;

– сапа деңгейінің төмендеуі (сапа талаптарына сай келмейтін себептерді анықтауды қосқанда);

– олқылықты;

– қайта сынау және бақылау;

– ақауларды іздеу және жою, ақауларды немесе бас тартуларды талдау.

4. Сыртқы бас тартулармен байланысты шығындар:

– шағымдар (шағымдардың себептерін зерттеу, тұтынушының қанағаттанушылығын қалпына келтіру, құқықтық даулар мен өтемақы);

– қайтару кепілдігі (қанағаттанарлықсыз өнімді ауыстыру немесе жөндеу, қызмет көрсету шығындары);

- кемітулер;
- тұтынушылар қайтарған өнімдер;
- сатуды жоғалту;
- өнімді сипаттау шығындары;
- өнім үшін жауапкершілік.

Шын мәнінде, сапа шығындарын жою өте қиын. Шығындарды минимизациялауға ұмтылу қажет. Дегенмен сапа шығындарының барлығы төмендетуге келе бермейді. Сондай-ақ ақаудың алдын алумен байланысты шығындар қажетті болып табылады, себебі шығындардың басқа топтарын қысқартуға мүмкіндік береді. Мысал ретінде сапа бойынша персоналдарды дайындауды келтіруге болады. Егер басшылық осы сала бойынша ақшаны аямайтын болса, онда ішкі және сыртқы бас тартулар мейлінше қысқаратын еді. Келесі шығындарды болдырмау және олардың орын алуынан қашу қажет:

- пайдаланылмаған материалдар;
- ақауларды өңдеу немесе қайта өңдеу;
- ақаулы өнім шығаруға себеп болатын кешігулер, артық өндірістік уақыт;
- анықталып қойған ақау деңгейін қосымша тексеру және бақылау;
- міндеттеме кепілдігін қоса алғанда тәуекелдер;
- тұтынушының қанағаттанбауымен байланысты сатуды жоғалту;

Осылайша, болдырмауға болатын шығындар және сапаның қол жеткізген деңгейін қамтамасыз ету үшін қажетті болып саналатын шығын түрлері бар.

Сонымен қатар экономикалық әдебиеттерде сапа шығындарының басқа да топтары қарастырылады. Жалпы олар келесі белгілер бойынша жіктеледі:

- тағайындалу бойынша – сапаны бағалау, жақсарту, қамтамасыз ету, басқару шығындары;
- мерзімі бойынша – ағымдық, бір реттік;
- орындылығы бойынша – орынды, орынды емес;
- өзіндік құнға кіру бойынша – тікелей, жанама;

– есепке алу мүмкіндігі бойынша – тікелей есепке алына-  
тын, тікелей есепке алынбайтын, есепке алу үшін экономикалық  
тиімсіз;

– өмірлік циклдің саты бойынша – дайындау, өндіру, іске  
қосу (тұтыну) барысында сапа шығыны;

– құрылымдау сипаты бойынша – кәсіпорын, өндіріс, цех,  
учаске, өнім түрі бойынша;

– қалыптасу және есепке алу көлемі бойынша: өнім, про-  
цесс, жұмыс, қызмет.

## **6.2. Функционалдық-құндық талдаудың (ФҚТ) мәні, пайда болу тарихы**

Функционалдық-құндық талдау (ФҚТ) объектінің сапасын  
сақтау немесе сапасын арттырумен бірге жобалау, өндіру және  
пайдалану саласында шығындарды азайтуға бағытталған ереже-  
лер, әдістер, процедуралардың жүйелі комбинациясы болып та-  
былады. Нақты айтқанда, ФҚТ өнім өз функциясын орындау  
бойынша шығындарды талдау технологиясы болып табылады.

Функционалдық-құндық талдаудың (ФҚТ) негізін ХХ ға-  
сырдың 40-жылдардың соңында Пермь телефон зауытының ин-  
женер-жобалаушысы Ю.М. Соболев қалады. Ю.М. Соболев әр-  
бір өндірісте пайдаланбаған мүмкіншіліктер болатынын ескеріп,  
әр детальға егжей-тегжейлі жобалау және жүйелік талдауды  
қолдану деген идеяға келді. Ол әрбір құрылымдық элементті құ-  
рылымның жеке бөлігін сипаттайтын деталь (материал, өлшем,  
ауытқулар, жіп, тесіктер және т.б.) ретінде қарастырды және  
функционалдық мақсатына байланысты оларды негізгі және кө-  
мекші топқа жіктеді. Негізгі топтың элементтері бөлшектер  
қойылатын пайдалану талаптарына сай болуы қажет. Көмекші  
топтың элементтері бөлшектерді, өнімдерді құрылымдық рәсім-  
деу үшін қызмет етеді.

Құрылымды элемент бойынша экономикалық талдау көмек-  
ші топ элементтері шығындарды өсіретінін және оларды өнімнің  
сапасын нашарлатпай қысқартуға болатынын көрсетті. Бөлшек-  
терді элементтерге бөлу нәтижесінде артық шығындар байқала  
бастады. Әрбір элементке жеке көзқарас және әр элементті іске



асырудағы қажетсіз шығындарды анықтау Ю.М. Соболев әдісінің негізін құрады.

Сондай-ақ ХХ ғасырдың 40-жылдарының соңында Ю.М. Соболевпен қатар американдық «Дженерал электрик» электротехникалық компаниясының инженері Лоуренс Д. Майлс ресурстарды үнемдеу саласында ұқсас зерттеу жүргізді. Екінші дүниежүзілік соғыс кезінде әскери техникаға сұраныстың артуына байланысты компания инженерлері тапшы материалдарды алмастыратын баламаларды іздеуге және оларға қолданыстағы техникалық шарттарды, технологиялық регламентті сай бейімдеуге мәжбүр болды.

Л.Д. Майлстың жетекшілігімен мамандар тобы өнім функциясын іске асырудың неғұрлым тиімді жолдарын қарастыруға негізделген өндірістік шығындарды төмендетудің жаңа әдісін құру және оны өндіріске енгізу бойынша зерттеу жүргізді. Бұл топ функционалдық тәсіл арқылы 4 жылда 230 өнімді талдады және олардың құрылымын өзгертті, нәтижесінде сол өнімді өндіру шығындары сапаны төмендетпей орташа есеппен алғанда 25 %-ке қысқарды.

1952 жылы Л.Д. Майлс бүгінгі күнде ФҚТ (VA – Value analysis) деп танылатын әдісті ойлап тапты.

ФҚТ әдісін қолданудың алғашқы 17 жыл нәтижесінде (1947 жылдан бастап 1964 жылға дейін) «General Electric» компаниясы өндірістік шығындарын төмендетіп, 200 млн долларға дейін үнемдеуге мүмкіндік алды. 1965 жылдан бастап 1968 жылға дейінгі кезеңде ФҚТ бағдарламасына инвестицияланған әрбір доллар компанияға 25 долларға үнемділік әкелді.

Бірте-бірте АҚШ-та ФҚТ әдісін қолдану кеңейе бастады. 50-жылдардың басында алғаш рет бұл әдіс кеме құрылыстарын жобалау саласында қолдануға бейімделген болатын. 1976-1977 ж. ФҚТ-ның міндеттері өнімнің өмірлік циклында әзірлеу, өндіріс, пайдалану шығындарын, қызмет көрсету және жөндеу шығындарын қоса алғанда шығындарды төмендетуге бағытталды. 1960 жылдан кейін бұл әдіс Еуропада, кейіннен Жапонияда мойындалды.

70-жылдарда Жапонияда ФҚТ әдісі ГФР-ге қарағанда 10 есе жиі қолданылды. Жалпы ФҚТ батыс Еуропада Жапонияға қарағанда әлдеқайда аз таралған. Жаңа өнім өндіру барысында жапондық фирмалар 80-90 % жағдайларда ФҚТ-ды қолданады, ал

өнімді жетілдіру және жаңарту үшін 50-85 % барлық жағдайларда қолданылады.

ФҚТ-дың Жапонияда қарқынды дамуы бірнеше жайлармен түсіндіріледі. ФҚТ әдісі, белгілі болғандай, ұжымдық шығармашылық ойлауды, командалық жұмысты талап етеді. «Отбасы» принципімен жұмыс жасайтын жапондық фирмалар дәстүр бойынша осындай жұмыс стиліне дайындалған. Батыс еуропалықтармен салыстырғанда олар болашаққа және ұзақ мерзімді бағдарламаларға, жүйелік позиция бойынша күрделі мәселелерге көбірек көңіл бөледі.

Қазіргі кезде ФҚТ өнім және процестердің сапа шығындырын талдаудағы ең танымал әдістердің бірі болып табылады.

Америкалық статистика мәліметтері бойынша, ФҚТ-ға салынған әрбір доллар өнімнің өзіндік құнын төмендету нәтижесінде 7-ден 20 долларға дейін үнемділік әкелуі мүмкін.

ФҚТ келесі пайымдауға негізделеді: кез келген өнім немесе объект белгілі бір қажеттілікті қанағаттандыру (өз функциясын орындауы) үшін өндіріледі және өмір сүреді: сағат – уақытты көрсету үшін, телевизор – видеосигналды қабылдау және оны кескінге түрлендіру, қарындаш – жазу немесе сурет салу үшін және т.б. Өнімде немесе тауарда мұндай функцияларды жасау үшін белгілі бір мөлшерде тірі және материалдандырылған еңбек жұмсау қажет екені анық.

Кез келген объектіге неғұрлым көбірек көңіл бөліп қарасақ, оның бір емес бірнеше функция атқаратынын анықтауға болады. Мысалы, сағаттар ағымдағы сағат пен минуттан бөлек күнтізбе мағлұматтарды (күн, апта, ай) да көрсетуі, секундомер болуы, оятқыш сағат, сонымен қатар әшекей де болуы мүмкін. Осылайша, объектіде көптеген пайдалы функциялардың болуы өндірушіден белгілі бір көлемде шығын жұмсауын талап етеді.

Егер осы функцияларды талдайтын болсақ, олардың кейбіреулерін негізгіге жатқызуға (объектінің басты жасалу мақсаты) болады, қалған функциялар көмекші рөл атқарады, оларсыз негізгі мақсатты жүзеге асыру мүмкін емес. Соңында мүлдем қажет емес (артық немесе кедергі келтіретін, зиянды) функциялар табылады. Мысалы, сағаттар тым ауыр немесе үлкен болып ұстауға ыңғайсыз болуы, телевизор адам үшін зиянды сәулелену (радиация) көзі болып табылады және т.б.

Дегенмен кез келген жағдайда да объектіде ол функцияларды жасау үшін қандай да бір қаражат жұмсалған. Қорытындыны айқындайтын болсақ, егер функциялар қажет емес болса, онда оларды жасау үшін шығын жұмсау да артық.

Сондықтан ФҚТ барлық шығындарды келесілерге бөледі:

- а) функционалдық мақсатының орындалуы үшін функционалды қажетті;
- б) артық, дұрыс емес таңдау немесе жетілмеген конструкторлық шешімдер арқылы жасалған.

Объектіге тән функцияның әрқайсысы түрлі әдістемелермен орындалуы мүмкін. Мысалыға, ағымдық уақыт нұсқар тіл, цифр немесе қандай да бір басқа тәсілдер көмегімен көрсетілуі мүмкін. Әрине, функцияларды жүзеге асыру әдістемелері әртүрлі технологиялық және техникалық жолдармен қол жеткізіледі және соған сәйкес әртүрлі көлемдегі шығынды талап етеді. Демек, белгілі функцияны орындау әдістемесін таңдау арқылы оны құруға алдын ала ең төменгі шығын мөлшерін қалайды. Сондықтан функцияларды орындау үшін қолданылып жүрген әдісті арзанырақ әдіске ауыстыру арқылы өнім құнын төмендетуге болады.

Осылайша, ФҚТ бір уақытта артық функцияларды жоюмен бірге негізгі функцияларды орындау үшін (өндірісті ұйымдастырушылық, техникалық және басқа да өзгертулер жолымен) арзан жолдарды табуға негізделген шығындарды азайту резервтерін анықтаудың тиімді жолы болып табылады.

ФҚТ-дың түпкі мақсаты – тұтынушы мен өндіруші тұрғысынан неғұрлым үнемді практикалық шешімдер нұсқасын таңдау. Осы мақсатқа жету үшін талдау көмегімен келесі міндеттер шешіледі:

- зерттеу объектісінің жалпы сипаттамасын қамтамасыз етеді;
- ол функцияларға бөлшектенеді және таңдалған функцияларды негізгі, көмекші және қажетсіз деп топтастырады;
- таңдалған функцияларға сәйкес шығындар анықталады және топтастырылады;
- артық функцияларды алып тастап және басқа да техникалық және технологиялық шешімдер қолданып, өнімді дайындау шығындары есептеледі;



– өндірісті технологиялық және ұйымдастырушылық жағынан жетілдіру бойынша ұсыныстар жасалады.

ФҚТ-дың объектілері болуы мүмкін:

– ұйымдастырушылық және басқарушылық процестер мен құрылымдар, ұйымдастырушылық құрылымды құру (жетілдіру), бөлімшені басқару жүйесінде тапсырмаларды, құқықтар мен жауапкершілікті бөлу, қызметкерлердің тиімді жұмыс жасау шарттарын жасау;

– өнім сапасы (өнім сапасының жоғарылату резервтерін анықтау, «сапа–баға» оптималды жағдайға жету);

– өнім құрылымы (жобалау кезеңінде, өндірісті дайындау, тікелей өндірістік процесте), технологиялық жабдықтардың және инструменттердің барлық түрлері, арнайы жабдықтар мен арнайы материалдар;

– технологиялық процесс (технологиялық құжаттауды жасау, өндірісті технологиялық дайындау, өндірісті ұйымдастыру және басқару сатыларында), және өндірістің басқа да процестері (дайындау, «қайта өңдеу, құрастыру, қоймалық, транспорттық).

Функционалдық-құндық талдау келесі қағидаларға негізделді:

1) кәсіпорынның пайдаға бағдарлануы. Біріншіден, кәсіпорынның пайдасын төмендететін элементтер, факторлар мен объектілер анықталады, екіншіден, бірнеше нұсқалардың ішінен пайданың неғұрлым жоғары өсуін қамтамасыз ететін басқарушылық шешімдер таңдап алынады;

2) пайдалы тәсілді қолдану. Талдау барысында объектілердің тұтынушылар қажеттіліктерін қанағаттандыру қабілеттілігі анықталады: объект орындай алатын пайдалы функциялар, оның эксплуатациялық параметрлері мен сипаттамалары. Сондай-ақ объектінің пайдалану әлеуетін бағалау деңгейі болжамданады;

3) функционалдық (үдерістік) тәсілді қолдану. Талдау барысында объект қандай функцияларды орындау қажеттігі және шын мәнінде ол қандай функцияларды орындайтыны анықталады. Объектінің барлық функциялары тұжырымдайды, жүйелейді және бағалайды. Функционалдық тәсіл тәсілдің пайдалылығын нақтылайды және дамытады, өйткені барлық анықталған функциялар пайдалы және пайдасыз деп бөлінеді. Объектінің пайдалы функциясы оның тұтынушылық құнын сипаттайды;

4) шығындық тәсілді қолдану. Шығын деңгейі кәсіпорынның табыстылығын анықтайды. Өндіріс кезінде немесе талданып отырған объектіні пайдалануда жүзеге асырылатын бизнес-процестер шығындармен қоса жүреді. Алайда шығындар ақталатын (қажетті) және қажетсіз болуы мүмкін. Талдау барысында пайдасыз шығындарды және оларды қысқарту немесе жою үшін шешімдерді анықтау қажет;

5) кәсіпорын қызметіне түзетулер енгізу бойынша мини жобалар арқылы құндық талдау нәтижелерін орындау. Осының арқасында соңғы практикалық нәтижеге қол жеткізіледі және талдаудың өзі ұсынымдар шығару және есеп құрастыру бойынша шектелмеген;

6) аналитикалық жұмыс топтарының құрамында ұжымдық шығармашылық жұмысты ұйымдастыру. Құндық талдау бойынша жұмыстар оларды аналитикалық жұмыс топтары (құрамына түрлі бейімділікті және түрлі профильдегі мамандар кіреді) орындаған жағдайда ғана тиімді болады. Бұл жаңа стандартқа сай емес шешімдерді іздеуге және мәселені түрлі тұрғыдан (өндіріс, пайдалану және нарық талабы тұрғысынан) кешенді қарастыруға көмектеседі. Сонымен қатар құндық талдау саласында топ мүшелерін кәсіби дайындау маңызды болып табылады.

ФҚТ теориясы машина жасау, электртехникалық және электрондық өндіріс саласында барынша кең қолданылады. Бұл – әдістің жүйелілігіне байланысты. ФҚТ жүйелілігінің күші әрбір зерттелетін объектіде сапа, сипаттама және шығын арасындағы байланысты анықтауға мүмкіндік береді.

ФҚТ-дың үш нысаны бар:

1. Түзетуші (бұрын пайда болған өнімдерді жетілдіруде пайдаланылады).

2. Шығармашылық (жаңа өнімді жобалау кезінде қолданылады).

3. Терістелген (өнімдерді қолданудың жаңа саласын іздеу кезінде қолданылады).

### **6.3. Функционалдық-құндық талдауды (ФҚТ) жүргізу тізбегі**

ФҚТ тізбегі келесідей болып келеді: объектінің функционалдық-параметрлік сипаттамасын іздеу, функционалдық-құры-

лымдық талдау, функцияларды экономикалық бағалау және жаңа техникалық шешімдердің іздеу бағытын анықтау, техникалық шешім нұсқаларын салыстырмалы бағалау және ең жақсысын негіздеу. Осыдан ФҚТ-ның типтік реті қалыптасты: дайындық, ақпараттық, талдаулық, зерттеу, ұсынылатын және енгізу.

Бірінші дайындық кезеңінде шығын көтеруші – талдау объектісі нақтыланады. Бұл, әсіресе өндіруші ресурстар шектеулі жағдайда маңызды болып табылады. Мысалы, үлкен көлемде шығарылатын өнімді анықтау, өндеу немесе жетілдіру қымбат тауарды майда сериялы көлемде өндіруге қарағанда кәсіпорын үшін көп пайда әкелуі мүмкін.

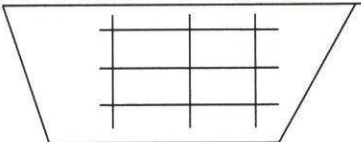
Бұл кезең басқалармен салыстырғанда сапасы жоғары, әрі өзіндік құны төмен нұсқа табылғанда аяқталады.

Екінші ақпараттық кезеңде зерттелетін объекті туралы мәліметтер (тағайындалуы, техника-экономикалық сипаттамалары) және оның құраушы детальдары мен блоктары туралы мәліметтер (функциялар, материалдар, өзіндік құн) жиналады. Олар ашық ақпараттық желі қағидасы бойынша бірнеше ағынмен келеді. Оған өнім сапасын жақсарту және өнімді өндіруге кететін шығындарды төмендету бойынша ақпарат кәсіпорынның экономикалық және конструкторлық бөлімшелерінен және тұтынушылардан түседі. Тұтынушылардың қалаулары мен бағалаулары маркетингтік бөлімде жинақталады. Жұмыс барысында бастапқы мәліметтер барлық мүдделі бөлімшелерден өтіп сапа мен шығынның сәйкесті көрсеткіштеріне айналып өңделеді және жоба жетекшісіне келіп түседі.

Үшінші талдау кезеңінде өнім функциялары (оның құрамы, пайдалылық деңгейі), оның құны және қосалқы мен қажетсіз функцияларды шығарып тастау арқылы құнды төмендету мүмкіндігі толығымен зерттеледі. Мұнда қосалқы мен қажетсіз функциялар қатарында тек техникалық қана емес, сонымен қатар органолептикалық, эстетикалық және тауардың немесе құрамдас бөлігінің басқа да функциялары болуы мүмкін.

Бұл әрекетті орындау үшін Эйзенхауердің ABC қағидасы пайдаланылады. ABC қағидасына сәйкес, функциялар бөлінеді: А – негізгі, маңызды, пайдалы; В – қосалқы, көмекші, пайдалы; С – қосалқы, көмекші, пайдасыз (6.2-сурет).



<b>А</b> Басты, негізгі, пайдалы функциялар	<b>В</b> Қосалқы, көмекші, пайдалы функциялар
<b>С</b> Қосалқы, көмекші, пайдасыз функциялар	

**6.2-сурет.** ФКТ-дағы Эйзенхауер қағидасы [10]

Сонымен қатар бұрынғы шығындар кесіліп тасталады. Функцияларды бөлудің кестелік нысанын пайдалану осындай талдауды оңайлатады (6.1-кесте).

6.1-кесте

**«Шарикті қалам» тауарының қызметтік функцияларын  
ABC қағидасы бойынша бөлу**

Бөлшек (деталь)	Функциялар			Бөлшек бойынша қорытынды	Алдын ала қорытынды
	1	2	3		
Сия сабақ (стержень)	А	В	С	1С	-
Корпус	В	А	В	-	-
Қалпақша	В	С	С	2С	-
Қалпақшаны қосымша бұйым ретінде безендіру	С	С	С	3С	Жою
Функциялар бойынша қорытынды	1С	2С	3С	-	-
Алдын ала қорытынды		Жетілдіру	Жою	-	-

*Ескерту.* 1 функция – жазу, 2 функция – қалам-сілтегіш, 3 – кітапқа бет белгі [10].

Қорытынды бағанға функциялардың қажеттілігі бойынша алдын ала қорытынды жасауға мүмкіндік беретін бөлшектер бойынша қосалқы, көмекші және пайдасыз функциялар саны жазылады. Осылайша, Эйзенхауер қағидасын қолданудың нәтижесінде келесі қорытынды жасауға болады:

- қаламның сілтегіш ретіндегі функциясы жетілдіруді қажет етеді;
- қаламның бет белгі ретіндегі функциясын жою қажет;
- қосымша бұйым ретінде безендіру бөлшегін жою қажет.

Ары қарай бөлшектердің смета немесе оның маңызды баптары бойынша құнының кестесін құруға және қамтамасыз ету шығындарда әр бөлшек функциясының салмағын бағалауға болады. Бұл өнім конструкциясына, өндіріс технологиясына өзгеріс енгізу, бөлшектерді өзіндік өндіру бөлігін алынған бөлшектерге ауыстыру, материалдарды неғұрлым арзанырақ түріне ауыстыру, материалдарды жабдықтаушыларды ауыстыру және олардың жабдықтау көлеміне өзгертулер енгізу арқылы шығындарды төмендету бағыттарын анықтауға мүмкіндік береді.

Шығындарды өндіріс факторларының функциясы бойынша топтастыру өнім құнын төмендету бағытының бірінші кезектілігін анықтауға көмектеседі. Ондай бағыттарды сарапшылар жолымен анықталған маңыздылық деңгейі бойынша бөлшектеу және шығынмен салыстыра отырып өнімді арзандату жолын таңдау орынды болып саналады. Ол үшін төмендегідей кесте құрастыруға болады (6.2-кесте).

6.2-кесте

**Функциялардың маңыздылық коэффициенттерін және олардың құнын салыстыру [10]**

Функция рангы	Маңыздылығы, %	Жалпы шығындардағы функция шығындарының үлес салмағы, %	Функция шығындарының коэффициенті
1	40	40	1.00
2	30	50	1.67
3	15	5	0.33
4	10	3	0.30
5	5	2	0.40
Қорытынды	100	100	-

Жалпы шығындардағы функция шығындарының үлес салмағын және оған сәйкес функциялардың маңыздылығын салыстыру арқылы функциялар бойынша шығындар коэффициентін ( $K_{фш}$ ) есептеуге болады.

Неғұрлым  $K_{фш}$  бірге жақын болған сайын, соғұрлым тиімді саналады. Егер бұл 1-ден едәуір басым болатын болса, сәйкесті функцияны арзандату жолын іздеу қажет. Біздің мысалда (6.2-кесте) осындай функция болып табылатын маңыздылықтың екінші 30 %-тік деңгейі бар функция.

Жүргізілген ФҚТ-дың нәтижесі болып өнімнің жалпы шығындарын салыстыруды қажет ететін шешімдер табылады.

Төртінші зерттеу кезеңінде, өнімдерді әзірлеу бойынша ұсынылған нұсқалар бағаланады. Функционалдық қызметтің мамандарымен бірлесіп тиімді нұсқаларды іріктеу және талқылау, осы кезеңде таңдалған критерийлерге сәйкес шешімдер нұсқаларын коммерциялық бағалау, нақты ұсыныстарға бағалау жүргізіледі.

Бесінші ұсынбалы кезеңде, өнімді әзірлеу және жетілдірудің өндіріс үшін ең қолайлы варианттары іріктеледі және техникалық-экономикалық есептеу жүргізіледі, ұсыныстарды қабылдау туралы ФҚТ комитеті шешім қабылдайды, ұсынымдарды енгізу бойынша жоспар-графиктер құрастырылады, тиісті қызметтерге бекітілген ұсынымдар беріледі.

Өнім сапасын басқарудың маңызды құралы ретінде ФҚТ-ды жүргізудің нәтижесінде пайдалы тиімділіктің бірлігіне жұмсалатын шығындар төмендеуі қажет. Ал бұл өз кезегімен келесілер арқылы қол жеткізіледі: өнімнің тұтынушылық қасиетін жақсартумен бірге шығындарды қысқарту; шығындар деңгейін сақтай отырып өнімнің сапасын жақсарту; сапа деңгейін төмендетпей шығын көлемін төмендету; техникалық параметрлерді функционалдық қажетті деңгейге дейін төмендету негізінде шығындарды қысқарту.

Соңғы енгізу кезеңінде алынған нәтижелер бойынша жоспар-кестені басшылық бекітеді, тиісті құжаттар әзірленеді, нәтижелер іске асырылады және бағаланады.

#### **Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Сапа шығындарының түсінігін және жіктелуін келтіріңіз.
2. Шығындарды басқару жүйесінде функционалдық-құндық талдаудың рөлі.
3. Сапаны қамтамасыз ету мен функционалдық-құндық талдаудың өзара байланысын көрсетіңіз.
4. Функционалдық-құндық талдау қандай қағидаларға негізделеді?



5. Функционалдық-құндық талдауды жүргізу тәртібін келтіріңіз.

6. Төменгі кестеде берілген шығындар сапа шығындарының қай категориясына жататынын анықтау қажет:

P – ескерту шығындары (prevention cost);

A – бақылау мен бағалау шығындары;

I – ішкі бас тартулармен байланысты шығындар (internal reject cost);

E – сыртқы бас тарту шығындары (external reject cost);

N – сапаға байланысты емес шығындар (not a quality cost at all).

Шығын түрлері	Санаты
Әкімшілік басқару	
Ауаны сәйкестендіру (кондиционирование)	
Шағымдарды қарау	
Өнім сапасын бағалау үшін пайдаланылатын өндірістік жабдықтарды тексеру және техникалық қызмет көрсету	
Сапа деңгейін төмендету	
Ішкі өндірістік бақылау	
Машинаға техникалық қызмет көрсету	
Жұмысшылардың еңбекақысы	
Сапаны жоспарлау және процестерді басқару	
Персоналды оқыту	
Жөндеу және кепілдемелік қызмет көрсету	
Ақау	
Өнімдердің түстік ауқымын таңдау	

7. Төменгі кестеде берілген «Жібек» ААҚ сапа шығындарымен танысыңыз.

#### «Жібек» ААҚ сапа шығындары туралы мәлімет

Шығын түрлері	Сомасы, мың тг
1	2
Дайын өнімді соңғы бақылау	45000
Жөндеу және қайта жасау	7 000
Бақылауға және сынауға арналған материалдар	3700
Өнім сапасын бағалау үшін пайдаланылатын өндірістік жабдықтарды тексеру және техникалық қызмет көрсету	9 600
Ақау өнімдерді түзету	10 000
Ішкі өндірістік бақылау	3900
Қайта сынап көру және бақылау	3 000
Тұтынушыдан қайтарылған өнімдерді талдау	500
Сапаны жоспарлау және процестерді басқару	1300

1	2
Персоналды оқыту	1800
Жөндеу және кепілдемелік қызмет көрсету	4400
Ақау	13 000
Ішкі өндірістік қасиеттерді бақылау	900
Өнімнің сапа деңгейін төмендету	1100
Сапа бойынша шаралар жасау	800
Кепілдік жөндеу құны	8 000
Тұтынушылардан қайтарылған тауарлармен әкімшілік жұмыс	3 000
Сатушының сапаны қамтамасыз етуі	800
Сапа менеджментінің жүйесін бақылау	800
Сапа менеджментінің жүйесін сертификаттау	20 000

Берілген мәліметтерді ескере отырып, келесі тапсырмаларды орындаңыз:

- берілген сапа шығындарын негізгі категориялар бойынша топтастырыңыз:  
P – ескерту шығындары (prevention cost);  
A – бақылау мен бағалау шығындары;  
I – ішкі бас тартулармен байланысты шығындар (internal reject cost);  
E – сыртқы бас тарту шығындары (external reject cost);
- жалпы шығын көлеміндегі әрбір шығын топтарының үлесін анықтаңыз.
- алынған нәтижелерге қарай отырып қандай қорытындыға келер едіңіз?

---

**ҚОРЛАРДЫ БАСҚАРУ КЕЗІНДЕ ШЫҒЫНДАРДЫ  
ОҢТАЙЛАНДЫРУ**

**7.1. Кәсіпорын қорларының түрі**

Қорлар қандай да бір орында белгілі бір уақытта өндірістік немесе жеке тұтынуды күтетін материалды құндылық болып табылады. Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарында (ҚЕХС) IAS 2 қорлар төменгідей активтер ретінде анықталады:

- қалыпты қызмет жүрісінде сатуға арналған;
- өндіріс үдерісінде сондай сатуға;
- өндірістік үдерісте немесе қызмет көрсетуде қолдануға арналған шикізат немесе материалдар нысанында.

Материалды-өндірістік қорлардың жіктелуі 7.1-суретте көрсетілген.

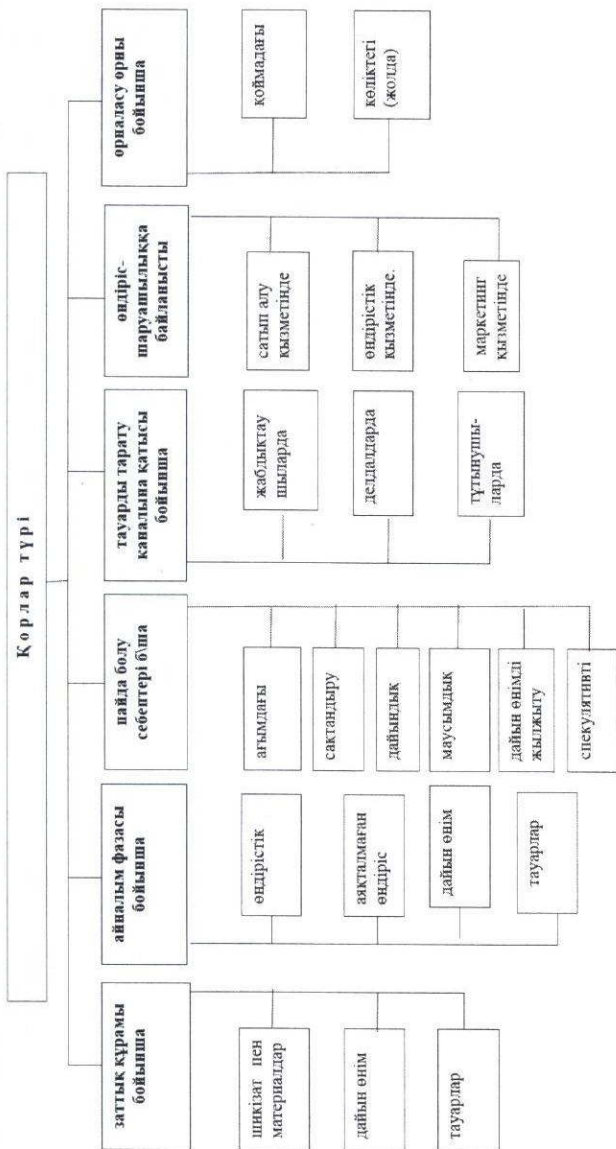
7.1-суретте көрсетілгендей, материалды-өндірістік қорлар келесі белгілер бойынша жіктеледі:

1. Заттық құрамына байланысты: шикізат пен материалдар, дайын өнім, тауарлар.

2. Айналым фазасы бойынша: өндірістік қорлар, аяқталмаған өндіріс қорлары, дайын өнім қорлары, тауар қорлары. Тауарлы-материалдық қорлар (ТМҚ) өз мәртебесін айналым қорларының айналым фазасына байланысты келесідей өзгертеді: кәсіпорынға келіп түскен материалдық ресурстар өндірістің қорлары болып табылады. Содан кейін өндіріске жіберілуіне байланысты олар жарым-жартылай аяқталмаған өндіріс қорлары болуы мүмкін немесе толық өндірістік циклді, құрастыруды, техникалық бақылауды және басқа да қажетті операцияларды өтіп, дайын өнімге айналады. Дайын өнім бола тұра тұтынушыға тиеледі немесе дайын өнім қоймасына жіберіліп дайын өнім запастарына айналады және тауарлы қорлар деген атауға ие болады.

3. Қызметтік мақсатына байланысты: ағымдағы, кепілдік, дайындық, мерзімдік, жылжыту запастары, спекулятивті, ескірген қорлар.





**7.1-сурет.** Қорлардың жіктелуі

Ағымдағы қорлар есептіліктің кез келген уақытындағы запастардың деңгейіне сәйкес келеді, өндірістік және өткізу үдерісінің үздіксіздігін қамтамасыз ету үшін арналған кепілдік қорлар қорларға сәйкес келуі мүмкін. Кепілдік (сақтандыру) қорлар тұрақты мөлшер және қалыпты жағдайда өзгермейді. Олар өнімге сұраныс өзгермелі болатын болса, ресурстарды жеткізу бойынша келісімшарттары орындалмағанда, өндірісте сәтсіздіктер орын алғанда және т.б. жағдайларда логистикалық және қаржылық тәуекелдерді төмендетеді. Дайындық қорлар – өндірістік немесе өткізу қорларының бір бөлігі. Олар материалдық ресурстарды және дайын өнімді тұтынуға арналған. Маусымдық қорлар сұраныстың маусымдық ауытқуларында қалыпты жұмысты және өндірістің, тұтынудың және тасымалдаудың мерзімдік үзілісі кезінде үздіксіз өндірісті қамтамасыз ету үшін құрылады. Спекулятивті қорлар материалды ресурсқа бағаның көтерілуі немесе протекционистік квоталар мен тарифтерді енгізу мүмкіндігінен қорғану мақсатында құрылады. Ескірген (өтімсіз) қорлар сақтауда, моральді тозуда, өндірісте және тауардың өмірлік циклі мен дистрибуцияда логистикалық циклдердің сәйкес келмеуі салдарынан тауар сапасының нашарлауында пайда болады. Мұндай жағдайда моральды тозған тауарлар өткізілмейді (сатылмайды).

4. Өнімді тарату каналдарына байланысты: өндірістік және тауар запастары.

Өзгермелі нарықтық шарттарда запастарды қамтамасыз ету көздері болатындары:

- шикізат материалдары (соның ішінде бөлшек бұйымдары мен жартылай фабрикаттар);
- дайындау кезіндегі өнім (аяқталмаған өндіріс);
- сауда және делдалдық компанияларға ірі партиялармен сатып алынатын және мерзімдік ауытқуларды есепке ала отырып сатылатын дайын өнім.

5. Өндірістік-шаруашылық қызметі сферасына байланысты: өндірістік сферадағы, айналым сферасындағы қорлар.

6. Орналасқан жеріне байланысты:

- өндірістік қорлар;
- жолдағы қорлар (өндірістен сату кәсіпорындарына, көлік және тұтыну үдерістерінің территориялық орын ауыстыруда болған өнім);
- тауар қорлары.

Өндірістік деп кәсіпорында әлі пайдаланылмаған және өндірістік үдерістерде ешқандай өңдеуге ұшырамаған, өндірістік тұтынуға арналған, үздіксіз өндірісті қамтамасыз ететін, сұраныс пен жабдықтаудың бірқалыпсыздығын тегістейтін қорлар аталады.

Өндірістік қорлардың көлемі өндірістің сипатына және масштабына, тауар нарығының толықтық деңгейіне байланысты болады. Өнімнің өндіріс көлемінің және оны сатудың өсуі запастардың сәйкесінше абсолюттік көлемде өсуін қажет етеді. Нарықтың материалдық ресурстармен біркелкі емес және жеткіліксіз деңгейде қамсыздануы, уақытылы жеткізілмеуі салдарынан кәсіпкерлер қорлар мөлшерін жоғарылатуға мәжбүр болады. Ірі көлемдегі қорлар сәтті қызмет жасаудың шарты деген ұйғарым жалған болады, өйткені олардың мөлшерінің өсуі экономикалық тиімсіздікке әкеледі.

Сонымен қатар көптеген факторлар, оның ішінде запастарды сақтау шығындары, олардың айналымнан едәуір бөлігінің алынуы, сақтау кезіндегі жоғалтулар, құнсыздану, қорлар мөлшерін азайтуға ынталандырады. Сондай-ақ запастар аз болмауы тиіс, өйткені олардың жеткіліксіздігі немесе болмауы, аз сәйкес келетін материалдармен алмастыруға әкеледі немесе жедел тапсырыс жасап қажет заттарды жеткізуге мәжбүрлейді.

Әрине, оңтайландыру және өндірістік үдерісті үнемдеу көзқарасы жағынан қорлардың мүлдем болмауы дұрыс. Бірақ тәжірибеде мұндайдың болуы мүмкін емес.

Материалды-өндірістік қорлардың құрамына басқа жеке немесе заңды тұлғалардан алынған және қосымша өңдеусіз сатуға арналған тауарлар кіреді.

Өндірістік қорлар келесідей топтастырылады:

– шикізаттар мен негізгі материалдар – өнімнің материалды негізін құрайтын құндылықтар;

– қосымша (көмекші) материалдар – өнімге сипаттамалық қасиеттерді беру үшін, сонымен қатар машиналар мен құрал-жабдықтарға қызмет көрсету, оларды күту және өндіріс үдерісін қамтамасыз ету мақсатында шикізат пен негізгі материалдарға қосылатын немесе біріктірілетін заттар.

– жартылай фабрикаттар мен бөлшек заттар – технологиялық мақсатта сатып алынған материалдар. Шикізат және негізгі материалдармен бір уақытта өндіріс үдерісіне қолданылады;



– өндірістің қайтарылатын қалдықтары – өндірістік үдерісте пайда болған шикізат пен материалдың қалдығы;

– жанармай – технологиялық және шаруашылық қажеттіліктер үшін әртүрлі энергия, қатты және сұйық жанармай;

– тара және таралық материалдар – орау, тасымалдау және сақтау заттары;

– артық бөліктер, бөлшектер – қозғалтқыштың, құрал-жабдықтардың тозған бөлшектерін ауыстыру және жөндеуге қажетті заттар.

Аяқталмаған өндіріс қорлары бітпеген өнім, өз өндірісінің жартылай фабрикастарының және техникалық бақылау бөлімімен әлі қабылдап алынбаған дайын өнімдер құндарының қосындысынан тұрады.

Дайын өнім запастары техникалық бақылау бөлімімен қабылданған дайын өнім құнынан тұрады.

## **7.2. Материалдық-өндірістік қорларды есептеу және бағалау әдістері**

Материалдық-өндірістік қорлар (МӨҚ) есебі бухгалтерлік есепке нақты өзіндік құн бойынша қабылданады.

Ақыға алынған МӨҚ нақты өзіндік құны: ҚҚС және басқа да төленетін салықтан басқа сатып алу үшін нақты шығындар сомасы.

МӨҚ сатып алу үшін нақты шығындарға төмендегілер жатады:

1. Келісімшартқа сәйкес жеткізушіге (сатып алушыға) төленген сома.

2. МӨҚ сатып алумен байланысты ақпараттық және кеңес беру қызметтері үшін ұйымдарға төленетін сома.

3. Кедендік баж салықтары.

4. МӨҚ бірлігін сатып алуға байланысты төленбейтін салықтар.

5. МӨҚ сатып алуға көмектескен делдалдық ұйымға төленетін сыйақылар.

6. МӨҚ дайындау және оларды жеріне жеткізу бойынша шығындар, сақтандыру шығындарын қоса алғанда. Бұл шығындардың құрамына мыналар кіреді:

– МӨҚ-ды дайындау және жеткізу шығындары;  
– ұйымның дайындық-қоймалық бөлімшесін ұстау шығындары, көлік қызметіне пайдалану жеріне МӨҚ-ды жеткізу бойынша шығындар (егер келісіммен бекітілген МӨҚ бағасына олар кіргізілмеген болса);

– жеткізушілер ұсынған несие (коммерциялық несие) бойынша есептелінген пайыздар;

– МӨҚ-ды бухгалтерлік есепке алуға дейінгі есептелген пайыздар, қарыз қаражаттар бойынша, егер олар осы запастарды сатып алуға тартылған болса;

7. МӨҚ-ды жоспарланған мақсатта пайдалануға жарамды жағдайға жеткізу шығындары. Бұл шығындар құрамына ұйымның өнімді өндіру, жұмыстарды жасау және қызмет көрсетумен байланысты емес, қорларды қосымша өңдеу, сұрыптау, орау және олардың техникалық сипаттамаларын жақсарту бойынша ұйымның шығындары кіреді.

8. МӨҚ-ды сатып алумен тікелей байланысты басқа да шығындар.

МӨҚ өндіріске бірнеше құжаттар негізінде жіберіледі: салмағы, көлемі, аумағы немесе технологиялық үдеріс талаптары мен нормаларына қатаң сәйкестік шоты бойынша. Материалдарды жіберу кезінде есепке алудың қиындығы бірдей материалдар әртүрлі бағалармен сатып алынғанмен байланысты пайда болады. Мұндай жағдайда нақты құнның бірнеше мәні болуы мүмкін, сондықтан жіберілген материалдар құны есебінің бір әдісін таңдау керек. Жөнелтілген материалдар мен соңғы қорлардың құнын есептеу үшін келесі бағалау әдістерін ажыратады:

– әр бірліктің өзіндік құны бойынша;  
– орташа өзіндік құн бойынша;  
– сатып алу уақыты бойынша, біріншілердің өзіндік құны бойынша (ФИФО).

Әр бірліктің өзіндік құнын бағалау (тұтас идентификациялау әдісі) есептіліктің жоғары дәлдігін қамтамасыз етіледі, бірақ бұл әдіс еңбексыйымды болып табылады, өйткені МӨҚ-дың үлкен номенклатурасына байланысты өте үлкен көлемді ақпаратты өңдеу қажет, сондай-ақ қорлар үлкен партиялармен түсуі мүмкін, бұл да есептілікті қиындатады. Әр өнім бірлігі бойынша өзіндік құнды бағалау әдетінше бірдей болмайтын МӨҚ бірлігі-

нің құнын, сондай-ақ өндірілген және ерекше жобаларға бөлінген тауарлар немесе қызметтердің құнын анықтау үшін қолданылады.

Орташа өзіндік құн әдісіне сәйкес белгілі бір мерзімде болатын барлық қорлардың орташа құны арқылы қорлар бағаланады. Мысалы, есепке алудың кезеңдік жүйесінде қорлар бойынша мәліметтер 7.1-кестеде көрсетілген.

7.1-кесте

**Қорлар есебінің мәліметтері**

Материал	Саны	Бірліктің өзіндік құны, тенге	Жалпы шығындар, тенге
5 наурызда сатып алу	50	350	17 500
17 наурызда сатып алу	100	390	39 000
29 наурызда сатып алу	60	410	24 600
Барлық қорлардың болуы	210		81 100

Мысалдағы мәліметтерді пайдалана отырып, орташа құн нәтижелері анықталады.

		81 100 : 210 =	
	210	386,19	81 100
Наурыз соңындағы қорларды алып тастау	(100)	386,19	38 619
Жіберілген материалдар	110	386,19	42 481

Дәл нәтиже орташа өзіндік құн материалдардың әр жаңа партиясы түскеннен кейін есептелетін жағдайда болады. Сол өзіндік құнымен материал шығындары нақты бір күнге келесі түсімге дейін бағаланады. Әдістің артықшылығы – операция жасалған сәттегі жіберілген қорлардың құнын және запастардың қалдығын есептеудің уақыттылығы.

ФИФО әдісімен бағалау («бірінші түсті – бірінші кетті») қорлар сатып алынған кезегі бойынша қолданылады деп қарастырады. Кезең соңындағы запастардың өзіндік құнын соңғы сатып алынғандар көрсетеді, ал жіберілген материалдар одан ерте сатып алғандармен сәйкестендіріледі. Алдындағы мысалдың мәліметтерін қолдана отырып ФИФО әдісімен нәтижелерді анықтаймыз (7.2-кесте).



ФИФО әдісі бойынша қаржылық есеп беруде қорлардың қалдығы соңғы құны бойынша, ал өнімді сатудан түскен түсімде бірінші сатып алынғандардың бағасы көрсетіледі. Осыдан жоғары инфляцияда және бағалардың едәуір өсуі қарқынында ФИФО әдісін қолдану пайда мен шығыстар есебінде пайданың өсуіне алып келу мүмкін.

7.2-кесте

**ФИФО әдісі бойынша нәтижелерді есептеу**

<b>Материалдарды сатып алу мерзімі</b>	<b>Саны</b>	<b>Бірлік шығыны</b>	<b>Жалпы шығындар</b>
Наурыз айында барлық запастардың болуы	210		81 100
алынады: Соңындағы бағаланған запастар (ФИФО):			
29 наурыз	60	410	24600
17 наурыз	40	390	15600
Соңындағы барлық запастар	100		40200
Жөнелтілген материалдардың өзіндік құны	110		40900

МӨҚ бағалау әдісін таңдау маңызды экономикалық мәнге ие, өйткені кәсіпорын төлейтін салықтардың көлеміне әсер етеді. ФИФО әдісі бойынша операциялық қызметте бірінші, мүмкін едәуір арзан қорларды қолданудан болған «жалған» пайда көрсетілгеніне қарамастан, операциялық қызметтен алынған едәуір жоғары пайдаға салық салынады. Сондықтан кәсіпорын үшін запастарды бағалау әдістерін таңдау критерийлердің бірі салықтық төлемдердің айырмашылығы болып табылады.

МӨҚ бағалау әдісін таңдау кәсіпорынның есептік саясатында көрсетілуі тиіс. Тәжірибеде көптеген кәсіпорындар орташа өзіндік құн әдісін артық көреді және кейде болжанған бағалар динамикасы мен басқарудың стратегиялық міндеттеріне сәйкес заңмен рұқсат етілген әдістер комбинациясын да таңдайды. Мысалы, кәсіпорындар жаңа өнімді өндіру кезінде және төмен бағамен, бірақ нақты өзіндік құннан төмен емес, өткізу нарығын жаулау кезінде ФИФО бағалау әдісін таңдайды.

### 7.3. Материалдық-өндірістік қорларды тиімді басқару

Кәсіпорын қызметінің нәтижелеріне материалдық-өндірістік қорларды басқарудың тиімділігі елеулі ықпал етеді, ал өз кезегінде бұл басқару кәсіпорынның сыртқы мен ішкі факторларына байланысты.

Сыртқы факторларға елдің жалпы экономикалық жағдайы, салық заңнамаларының ерекшеліктері, қаржы институттарының қызметі жатады. Осы факторларға байланысты кәсіпорын МӨҚ қолдану тиімділігін арттыру үшін ішкі тетіктері мен резервтерін белсенді пайдалануға тырысу керек.

Шығарылған өнімнің нарықта бәсекелестік сәттілігі оның өндірістік өзіндік құнын төмендету мен қалыпты қызмет етуге жеткілікті МӨҚ нормативті көлемін азайту арқылы бұл өнімнің бағаларын төмендету жағдайында болуы мүмкін. Бірдей көлемдегі шикізаттар мен материалдардан шығарылатын өнімнің көлемін жоғарылату өнімнің материал сыйымдылығы және энергия сыйымдылығын төмендету жолымен мүмкін болады.

Үздіксіз өндірістік үдерісті қамтамасыз ету және шарттық міндеттемелерін уақытылы орындалуына кепіл болу үшін кәсіпорындар запастарды құруға мәжбүр болады. Компанияның менеджменттерінің алдында, бір жағынан, запастарды ұстау шығындарын төмендету, екінші жағынан, олардың жетіспеушілігін болдырмау міндеті тұрады.

Қазіргі кезде кәсіпорынның қызметіне МӨҚ қорларын сатып алуда үнемдеу, тасымалдау шығындарын төмендету, өндірістің қамтамасыз ету сенімділігін арттыру, материалды ресурстардың бағаларының көтерілу мүмкіндігінен қорғану, сонымен қатар өнімнің өндірісінің мерзімдік ауытқулар есебі мақсатында МӨҚ құру оң әсер етеді.

Сатып алу көлемін реттеу. Қорларды үлкен көлемде құру көп жағдайда оларға шығынды үнемдеуге әкеледі. Мысалы, егер қорлар партиямен бағасындағы жеңілдікпен сатып алынса, оларды сақтау шығындары да баға бойынша үнемдеуден төмен болып табылады.

Сонымен қатар ерекше қажеттіліксіз сақтау орынсыз қаражат жұмсауды білдіреді. Материалды ресурстарды ұзақ мерзімді сақтау олардың сапасының нашарлауына, сәйкесінше МӨҚ құ-

руға жұмсалған қаражатты жоғалтуға әкеледі. Артық қорлар құру себептері өндіріс қажеттілігіне сәйкес келмейтін сатып алудың артық көлемі, нақты ресурстар бойынша қажеттіліктің көлемі мен мерзімін білмеу болып табылады.

Өндірістік бағдарлама аз көлемде қорлармен сәтті орындалған жағдайда кәсіпорын басшыларында барлық логистикалық «сатып алу – өндіріс – өткізу» тізбегіндегі материалды ағымды жүйелік басқаруды реттеуге мүмкіндік туады.

Тасымалдау шығындарын төмендету. МӨҚ есептеудің басқа мәселелеріне қарағанда тасымалдау шығындарын төмендету мәселесі де маңызды. Ең арзан ірі партияларды темір жол көлігімен тасымалдау болып табылады, ол едәуір қойма қорларын құрайды, сондықтан МӨҚ-ды сақтау шығындарының өсуіне әкеледі.

Сол мезетте аз партиялармен сатып алу және материалдық қорларды өз көлігімен тікелей өндірістік бөлімшелерге жеткізу қоймалау қажеттігін төмендетеді, бірақ сонымен бірге тапсырысты рәсімдеу және тасымалдау шығындарының өсуіне әкеледі.

Менеджерлер алдында нақты жағдайда тасымалдау шығындарын минималдау мақсатында тасымалдау тәсілін (жалпы шығындары бойынша оңтайлы) таңдау міндеті тұр.

Сонымен қатар МӨҚ-ды ұстау шығындарын төмендету резервтері оларды тиімді пайдалану, нормативтен артық запастарды жою, нормалауды жетілдіру, материалды-техникалық қамтамасыз етуді ұйымдастыруды жақсарту т.б. болып табылады.

Сақтау шығындарын қысқарту. МӨҚ-ды сақтау шығындары құрамы көп санды баптардан қалыптасады. Материалды ағымдарды басқару міндеті запастарды ұстаумен байланысты жалпы шығындарды анықтау.

Сақтау шығындарын келесі түрде топтастыруға болады:

- запастарға салынған капиталмен байланысты шығындар;
- запастарды ұстау шығындары, өйткені жабдықтау үдерістің міндеттерінің бірі запастарды қысқарту арқылы қоймалау шығындарын төмендету болып табылады, есепке тек МӨҚ көлеміне байланысты шығындарды қосу тиімді.

Қорларға салынған капиталмен байланысты шығындар МӨҚ-дың жалпы құнына тікелей байланысты. Мысалы, өндіріс-



тік мақсатқа үш ай бойы қолдануға сатып алынған қорлар партиясының құнын кәсіпорынға бір ай ішінде төлеу керек. Кәсіпорын өзінің қаражаты жеткіліксіз жағдайда пайыздық сыйақылармен бірге банктік займ алуы мүмкін. Ең алдымен МӨҚ сатып алуға немесе басқа мақсаттарға займды пайдалану тиімділігін анықтау қажет.

Қорларды ұстаумен байланысты шығындар құрамына қойма ғимаратын ұстау шығындары, қойма персоналының еңбекақы шығындары, құрал-саймандарды сатып алу мен қолдану және жүкті ішкі тасымалдау механизмдерін сатып алумен байланысты шығындар, сақтандыру, жарық беру, жылыту, тазалау, күзет және т.б. шығындары жатады.

Сонымен қатар қорларды ұстау шығындарын төмендету резервтеріне қойма жұмысшылар санын қысқарту жатады, мысалы, бір қойма ғимаратынан бас тартқан жағдайда.

Қорлардың көлемін қысқарту арқылы төмендегілер жүзеге асады:

- МӨҚ-ды қоймаға орналастыру үдерісі жеделдетіледі;
- қажетті заттарды іріктеуге кететін уақыт азаяды;
- қоймадағы қорларды түгендеу уақыты азаяды;
- құрал-саймандарды пайдалану шығындары төмендейді;
- қорларды іште жылжыту шығындары төмендейді;
- сақтандыру шығындары азаяды.

Сонымен қатар қорлардың көлемін азайту арқылы оларды ұстау шығындарын қысқартуды МӨҚ-дың жетіспеуінен болған шығындармен салыстыру қажет, оның ішінде шикізат пен материалдардың жеткіліксіз көлеміне байланысты кәсіпорынның жоғалтатын пайда бөлшегімен. МӨҚ-дың жетіспеушілігі оларды тез іздеу және жеткізуге байланысты қосымша шығындарға ұшыратады.

Қорларды басқаруда қызмет істеу шығындарының, яғни шешім қабылдау үшін ақпарат жинауға және өңдеуге кететін шығындардың маңызы зор. Қорлардың деңгейін төмендету логистика әдістерінің көмегімен мүмкін болады. Логистика кәсіпорынның минималды жалпы шығындары кезіндегі жиынтық қорлар көлемін оңтайландыруды көрсетеді.

#### **7.4. Шығындарды төмендету кезінде логистиканың рөлі. Қорларды басқарудың халықаралық тәжірибесі**

Логистика (logistics ағылшын тілінен – жабдықтау). Экономикалық әдебиеттерде логистика ұғымы бойынша әртүрлі түсініктемелер келтіріледі. Француз мамандары логистиканы белгілі уақытта және өнімге нақты қажеттілігі бар белгілі орында минималды шығындармен өнімді қажетті көлемде алу үшін әртүрлі қызметтің жиынтығы ретінде түсіндіреді.

Батыс елдердің сатып алу қызметінің тәжірибесінде сәттіліктің негізін өндіруші мен жеткізуші арасындағы жақсы орнатылған байланыстар қалайды. Жеткізушілермен қарым-қатынаста келесі қағидаларды ұстанған жөн:

- оларға фирма клиенттеріне қарағандай қарау;
- қызығушылықтардың ортақ екендігін көрсету;
- әрекеттер туралы екі жақты ақпарат алмасу жүргізу;
- өзіңе алған міндеттемелерді ұстау;
- іскерлік тәжірибеде жеткізушілердің қызығушылықтарын ескеру;

– іскерлік салада тұрақты байланысты жалғастыру.

МӨҚ-ды пайдалану сатылап жүзеге асады: бастапқыда нақты өнім өндіру үшін қажетті материалдар сатып алынып жеткізіледі; содан кейін шығарылған өнім өткізіледі. Нәтижесінде шикізатпен, материалдармен, жартылай фабрикаттармен және дайын өніммен әртүрлі операциялар жүзеге асырылады. Осы операциялар бойы материал ағымы пайда болады.

Материал ағымы (МА) – логистикалық операцияларға (тиеу, түсіру, тасымалдау, сұрыптау) байланған қозғалыстағы материалды ресурстар, аяқталмаған өндіріс және дайын өнім.

Материал ағымы нақты параметрлермен сипатталады:

- өнімнің номенклатурасы, ассортименті және санымен;
- габаритті сипаттамаларымен (көлемі, аумағы);
- салмақ сипаттамаларымен (брутто, нетто);
- сатып алу-сату келісімшарттарымен;
- тасымалдау шарттарымен;
- құндық сипаттамаларымен және т.б.

Материал ағымы бөлшек санмен алымында жүктің бірлігі (дана, тонна және т.б.), ал бөлімінде уақыт өлшем бірлігі арқылы есептеледі.

Материалды нысандармен жасалатын белгілі әрекеттер жиынтығы логистикалық операциялар деп аталады (ЛО). Ол тиеу, түсіру, тасымалдау, комплектация, қоймалау, орау және т.б.

Материалды ағым тұтынушыға жету жолында өндірістік, қоймалық және көліктік буындардан өтеді. МА логистикалық үдерістің әртүрлі қатысушылары ұйымдастырады және бағыттайды.

Қорлардың құрылу себебі материалдық ресурстардың өндірісте және тұтытуда кеңістіктік пен уақытта сәйкестіксіз болып табылады. Қорларды құру қажеттігінің маңыздылығы материалды игіліктердің өндірісінің өсуімен байланысты. Жабдықтау – өндіріс – тұтыну үдерістің қатысушылары арасында жүктердің орын ауыстыру қажеттігі көлемі және номенклатурасы бойынша үлкен көлемдегі қорлардың пайда болуына әкеледі.

Өндірісте қорлардың құрылуы үздіксіз үдерісті қамтамасыз ету қажеттігімен байланысты. Келісімдерді орындау үдерісінде өнімді жеткізуде және оны түсіруде мерзімі мен көлемінде ауытқулар болуы мүмкін. Сонымен, қорлардың болуы мен жағдайына кәсіпорын жұмысының ырғақтылығы байланысты.

Әлемдік тәжірибеде белгілі «дәл мерзімінде» (ағылшынша Just In Time, JIT) қорларды басқару жүйесі материалды ресурстарды және дайын өнімді логистикалық тізбек бөлімшелеріне тапсырысты орындауға қажетті көлемде дәл уақыт мезетінде жеткізу үдерістерін синхрондауды білдіреді. «Дәл мерзімінде» жүйесінің мақсаты – запастарды құрумен байланысты шығындарды минимизациялау.

«Дәл мерзімінде» жүйесін қолдануға мүмкіндік беретін жеткізушілер мен сатып алушылардың арасындағы қарым-қатынастар ұзақ мерзімді шаруашылық байланыс сипатында болуы керек және ұзақ мерзімді келісімшарттар негізінде құрылуы тиіс. Сонда ғана ортақ жоспарлауда келісімге келуге болады, техника-технологиялық қажетті деңгейінің тоқайласуына жетуге, экономикалық мәмілеге келуге үйренуге болады. «Дәл мерзімінде» жүйесін пайдалану қорларды, қойма қуаттарына, персоналға қажеттілікті қысқартуға мүмкіндік береді.

«Дәл мерзімінде» қорларды басқару жүйесінің артықшылықтары:

- материалдар және аяқталмаған өндіріс қорларын қысқарту;
- тапсырыстарды орындау уақытын қысқарту;



- еңбек өнімділігін жоғарылату;
- құрал-жабдықтарды толық пайдалану;
- қалдықтар көлемін төмендету;
- жұмысшылардың жауапкершілігін жоғарылату;
- жеткізушілермен қарым-қатынасты жақсарту;
- тұтынушылар жағынан сенімді дамыту.

Сонымен қатар «дәл мерзімінде» басқару жүйесін қолданудың бірнеше мәселесі бар:

- жоғары бастапқы капитал салымы енгізу шығындары (заманауи құрал-жабдық, кадрларды дайындау және қайта даярлау);

- әдеттен тыс жағдайларда шешім қабылдау қабілетсіздігі (бұзылулар, жұмысшылар ереуілдері);

- жоғары сапалы материалдарға тәуелділігі;

- тұрақты өндірісте жұмыс істеу қажеттігі, сұраныстың ауытқуына байланыссыз;

- тұтынушылардың өзгермелі мұқтаждықтарын қанағаттандырудағы әлсіз икемділігі;

- қайта жөндеу уақытын қысқарту қиындығы;

- жеткізушілердің «дәл мерзімінде» тәртібіне өту қабілетсіздігі;

- жоғары стрестік ахуалда қызметкерлердің жұмысы;

- кейбір жұмысшылардың еңбектің жауапты бөлігін алуға қабілетсіздігі.

Шығындар функциясын MINI және MAXI әдістерімен бағалау. MINI және MAXI әдістерімен шығындарды қызметі бойынша есепке алудың мәні қандай да бір релевантты кезеңде ең төмен және ең жоғарғы белсенділік нүктелерін таңдау және осы екі нүктеге қатысты шығындардағы өзгерістерді салыстыру болып табылады. Мысалы, 12 айға техникалық қызмет көрсету бойынша шығындардан іріктеме жасалды, белсенділіктің ең жоғарғы және ең төмен деңгейлері анықталды (7.3-кесте).

Сонымен, белсенділіктің артуы кезінде шығындардың өсуі ауыспалы бөлікке ғана келеді, өйткені тұрақты бөлігі өзгеріссіз қала береді. Демек, шығындардың өсуі белсенділіктің өсуіне бөлу, белсенділік бірлігіне шаққандағы ауыспалы шығын (регрессия теңдеуде  $b$  мүшесі) болып табылады. Енді тұрақты шығындарды (регрессия теңдеуде  $a$  мүшесі) табу керек.

**MINI және MAXI әдісі бойынша техникалық  
қызмет көрсету шығындарының іріктемесі**

<b>Белсенділік деңгейі</b>	<b>Өндірістік белсенділік, шығарылған өнім бірлігі</b>	<b>Шығындар, а.б.</b>
Ең жоғарғы	1 000 000	3200
Ең төменгі	500 000	2200
Айырмасы	500 000	1000

Өнімнің бірлігіне ауыспалы шығындар (регрессия тендеуде  $b$  мүшесі) келесі түрде анықталады:

$$\begin{aligned} \text{Шығындар айырмасы} / \text{белсенділік деңгейіндегі айырмасы} = \\ = 1000 / 500 = 2 \text{ а.б./шығарылған өнім бірлігі} \end{aligned}$$

Тұрақты шығындар – қандай да бір белсенділік деңгейі үшін жалпы шығындар ( $y$ ) мен жалпы ауыспалы шығындардың ( $bx$ ) айырмасы. Мысалы, белсенділік деңгейі 500 б. тең болғанда жалпы шығындар 2 200 а.б. тең болады. Ауыспалы шығындар өнімнің бірлігіне шаққанда 2 а.б. тең, ал жалпы ауыспалы шығындар 500 бірлікке  $500 \cdot 2 = 1000$ . Яғни тұрақты шығындар  $2200 - 1000 = 1200$  а.б. тең. Мұндай қорытындыға 10 000 мың дана белсенділігін талдау кезінде келуге болады. Шығындар функциясы келесі түрде болады:

$$y = 1200 + 2x.$$

Шығындарды есептеу бойынша MINI және MAXI әдісін қолдану барлық бақылауларды (өндіріс көлемдерін) ескермеуі мүмкін, тек ең жоғарғы және ең төмен мәндерге ғана негізделеді. Белсенділіктің шектеулі деңгейінде шығындарды бақылау әрқашан қалыпты операциялық шарттарды көрсете бермейді, сондықтан типтік емес, сирек кездесетін жағдайларды көрсетуі мүмкін.

### **7.5. Тапсырыстың үнемді мөлшерін анықтау**

Қорларды басқару жүйесінің мақсаты – қажетті мөлшерде, белгіленген уақыт мерзімінде өнімді өндірудің үздіксіздігін қамтамасыз ету, соның негізінде қорларды ұстау шығындарын ми-

нималдау арқылы шығарылған өнімді толық сату. ТМҚ тиімді басқару келесілерге мүмкіншілік береді:

– материалдар тапшылықтан болатын өндірістік жоғалтуларды азайту;

– бұл айналым қаражаттарының айналысын жеделдету;

– операциялардың құнын көбейтетін және ақша қаражаттарын «қатыратын» ТМҚ артықтарын минимумға келтіру;

– тауарлардың ескіру және бұзылу тәуекелдерін төмендету;

– ТМҚ сақтау шығындарын төмендету.

ABC әдісіне сәйкес шикізат пен материалдық қорлар олардың жалпы салмағына қатысты жеке түрлерінің маңыздылық деңгейі бойынша үш категорияға бөлінеді.

1. А санатына тұрақты және мұқият (мүмкін, күнде-күнде) есепті және бақылауды қажет ететін өте бағалы ресурс түрлерінің шектеулі саны кіреді. Бұл ресурстар үшін тапсырыстың оңтайлы көлемін есептеу міндетті.

2. В санаты кәсіпорын үшін маңызы төмен және айлық түгендеу кезінде бағаланатын және тексерілетін ТМҚ-ның үш түрінен құралады. А санаттағы сияқты бұл санаттағы ТМҚ үшін тапсырыстың оңтайлы көлемін анықтау әдістемесі лайық.

3. С санатына әдетте көп көлемде сатып алынатын ТМҚ-ның қалған аз құнды түрлерінің кең ассортименті кіреді.

ABC әдісі бойынша жіктеу ТМҚ-ның (А және В санаттары) ең маңызды түрлерін бақылауға, осылайша уақыт, ресурстарды үнемдеуге және басқару тиімділігін арттыруға мүмкіндік береді.

А санатына түскен ТМҚ үшін өндіріс жоспарына негізделе отырып тапсырыстың ең үнемді көлемін ( $Q^*$ ) анықтау маңызды. Ең үнемді тапсырыс көлемі басқарудың әртүрлі жүйесінде тапсырыс көлемін анықтау бағдары ретінде болатындай, қорлардың максималды қалаулы көлемі, яғни оңтайлы деңгейі болады. Мысалы, тапсырыстың оңтайлы көлемі сақталатын қорлар көлемі немесе жасалған тапсырыс саны әсер ететін шығындармен анықталады.

Егер бірліктер саны көп болса, онда жыл бойы аз тапсырыс беру керек, яғни жасалатын тапсырыс құны азаяды. Бірақ егер аз тапсырыс жасалса, үлкен орташа тапсырыс болу керек, ал ол өз кезегінде МӨҚ сақтау құнының өсуіне әкеледі. Мәселе – көп



санды тапсырыстарды орындау құнымен салыстырғанда көп қорларды сақтау құнын төмендетуде. Оңтайлы тапсырыс көлемі – тапсырыстардың барлық көлемінің құны мен оларды сақтау құны минималды болатын тапсырыс саны. Бұл оңтайлы тапсырыс көлемі үнемді мөлшер ретіне белгілі.

Есептеуде пайдаланылатын көрсеткіштердің белгілеулері:

–  $O$  – бір тапсырысты орындау құны (тапсырысты орналастыру, тауарды алу, тасымалдау және тексеру шығындары);

–  $C$  – біршама уақыт аралығындағы қор бірлігін ұстауға кететін шығындар (сақтау, тасымалдау, сақтандыру);

–  $S$  – берілген ТМҚ түрінің сол кезеңдегі шығындар көлемі.

$O$ ,  $C$  және  $S$  тұрақты шамалар деп ұйғарайық. Сонымен қатар уақыт аралығында қорлар шығындары тұрақты деп алатын болсақ, онда

$$\text{Қорлардың орташа көлемі} = Q / 2 \text{ бірлік,}$$

мұндағы  $Q$  – тапсырыс берілген запастар көлемі (бірлікпен өлшенеді), қарастырылатын уақыт аралығында өзгермейді деп ұйғарылады.

Берілген әдіс тапсырысты орындау және сақтау жиынтық шығындарын минималдау шартымен негізделген.

Тапсырыстардың оңтайлы көлемі келесі формуламен анықталады:

$$Q^* = \sqrt{2 \frac{S \times O}{C}}.$$

Резервтік қорлар көлеміне келесі факторлар әсер етеді.

1. Сұраныста белгісіздік және болжанбаған шығындар сату болжамы болашақ сұраныстың қызмет ету циклінде тек мүмкін бағалауын көрсетеді, кейде жақсы болжам нақты сұраныстан жиі ауытқиды. Нақты сұраныс күтілетін сұраныстан асып кеткен жағдайда қорлардың болуы мүмкін жетіспеушілігінен қорғану үшін ағымдағы қорларға сақтандыру қорларды қосады. Сұраныстың белгісіздік жағдайында қорлардың орташа мөлшері тапсырыс мөлшерінің жартысы мен сақтандыру қорлардың қосынды сомасына тең. Белгісіздік жағдайы жиі болжанбаған шығындарға ұшыратады.

2. Тапсырысты орындау мерзімінің белгісіздігі – тапсырысты орындау мерзіміне сенбеушілік материалды ресурстарды қысқарту, оларды уақытылы жеткізу мәселелерінің пайда болуымен, қайтадан болжанбаған жағдайлармен байланысты болуы мүмкін.

3. Қорларды ұстау шығындары қойма ғимараттарын жұмыс қалпында ұстаумен, қойма жұмысшыларының еңбекақысымен, инвентарларды сатып алу шығындарымен, жүктерді ішкі зауыттық тасымалдау, жарық пен жылу беру, тазалау, күзету және т.б. байланысты.

**Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Кәсіпорын қорларының түрін атап кетіңіз.
2. Қорларды бағалауда қандай талаптар қойылады?
3. Қорларды бағалаудың негізгі әдістеріне сипаттама беріңіз.
4. Материалдық-өндірістік қорларды басқару қандай сыртқы және ішкі факторларға байланысты?
5. Қорлардың сатып алу көлемін реттеу мен қойма шаруашылықты ұйымдастыру кәсіпорынның шығындарына қалай әсер етеді?
6. Кәсіпорынның шығындарына әсер ететін «дәл мерзімінде» атты қорларды басқару жүйенің ерекшелігін көрсетіңіз.
7. Тапсырыстың оңтайлы көлемін анықтау әдістемесін келтіріңіз.

---

**ӨНДІРІСТЕГІ ШЫҒЫНДАР ЕСЕБІ НЕГІЗІНДЕ ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ**

**8.1. Бухгалтерлік (қаржылық) және басқару (өндірістік) есебінің салыстырмалы сипаттамасы**

Өндірісте шығындар есебі оларды нақты сандық бағалауға мүмкіндік береді және осымен шығындарды бақылау мен басқаруда оның рөлі анықталады. Есеп нысаны әртүрлі белгілеріне байланысты жіктелген шығындар болып табылады. Шығындар есебінің маңызды сипаттамаларына толықтық, дәлдік, оперативтілік және анықтық жатады. Шығындар есебі басқарушыға шаруашылық шешімдерді қабылдауға қажетті экономикалық ақпарат береді.

Есеп мәліметтерін пайдаланудың толықтығы мен сипатына байланысты бухгалтерлік (қаржылық) және басқару (өндірістік) есеп деп ажыратылады.

Бухгалтерлік және басқару есебіне ортақ болып табылатыны олардың ақпараты шешім қабылдау үшін қолданылады. Мысалы, қаржылық бухгалтерлік есептің мәліметтері инвесторларға кәсіпорынның потенциалы мен болашағын, инвестициялаудың мақсаттылығын бағалауға көмектеседі, ал басқару (өндірістік) есебінің мәліметтерін менеджерлер басқарудағы бірталай мәселелерді шешу үшін қолданылады.

Қаржылық және басқару есебі кәсіпорынды экономикалық басқару үшін мәліметтері қолданылатын ортақ экономикалық есептің өзара тәуелді және өзара шартты компоненттері болып келеді.

Бухгалтерлік (қаржылық) есеп қызығушылығы бар тұлғаларды ресурстарды пайдалану құны, өндірістің жеткен жетістіктері және кәсіпорын қызметін қаржыландыру әдістері туралы құжат түрінде көрсетілген ақпаратпен қамтамасыз етеді.



Бухгалтерлік есептің мәліметтері шаруашылық шешімдерді қабылдау үшін кәсіпорынның менеджерлерімен, сондай-ақ сырттағы қызығушылығы бар тұлғалармен (акционерлер, қаржыландыратын банктер, салықтық мекемесі және т.б.) пайдаланылады.

Бухгалтерлік есеп төменгі бірқатар ұйымдастырылу ерекшеліктеріне байланысты кемшіліктерге ие:

– кәсіпорын менеджерлерінің бастамасын шектейтін ережелер мен көрсетілетін деректер көлемін қатал реттеу;

– кейде шаруашылық шешім қабылдау үшін артық болатын және артық шығынға алып келетін есептің дәлдігіне қойылатын жоғары талаптар;

– қызмет түрлері, өндірістік бөлімдер және жеке өнімдер мен қызметтер бойынша шығындарды, әсіресе жанама шығындарды әрдайым дұрыс бөлмеу;

– есеп беру ұзақтығы (квартал, жарты жыл, жыл).

Нарықтық экономиканың дамуы дамыған елдерде басқарушылық бухгалтерлік (қаржылық) есепті басқарушылық (өндірістік) есеппен толықтыру қажеттілігін көрсетті.

Басқарушылық (өндірістік) есеп шығындардың түрі, қалыптасу орны және калькуляциялау нысаны бойынша жоспарлауды, есеп беру мен талдауды, толық және қысқартылған өзіндік құн негізінде шығындарды нормативтік есепке алуды, өзіндік құнды калькуляциялау әдістерін, өндірістік инвестицияларды жоспарлау, есепке алу және талдау әдістерін тұтас жүйеге біріктіреді.

Басқарушылық есеп бухгалтерлік есептің дамуының, эволюциясының логикалық нәтижесі болып табылады. Нарықтық қатынас механизмі, нарықтың жаңа инструменттері мен өндірістік-шаруашылық қызметті басқарудың жаңа әдістері мен құралдарының пайда болуы бұл жағдайларда кәсіпорынның табысты қызметін қамтамасыз ететін қосымша ақпаратқа қажеттілік тудырды. Елеулі өзгерістер техникада, технологияда және өндірісті ұйымдастыруда болды. Өнімнің, оны өндіру әдістерінің, оларды ұштастыру нұсқаларының көп түрі пайда болды. Қазіргі жағдайда шығындар мен қызмет нәтижелері тек тұтас кәсіпорын ғана емес, сондай-ақ экономикалық өзіндік қағидасы бойынша жұмыс істейтін жеке өндірістік бірлік бойынша анықталады. Туындаған мәселелердің шешу нұсқаларының саны өсті, сонымен қатар дұрыс емес басқару шешімінің бағасы да өсті.

Тәуелсіз жүйе ретінде басқарушылық есеп мәліметтерінің бөлектену қажеттілігі кәсіпорын қызметінің коммерциялық құпияларды сақтауға, белгілі бір шешім қабылданатын жағдайларға талаптардың едәуір өсуімен байланысты. Қаржы есеп берудің көрсеткіштері барлығына болмаса да көбісіне қолжетімді. Оған қоғамның немесе серіктестіктің ревизорлары, аудиторлар, салық органдары тексеру үшін ашық бухгалтерлік есепті жатқызуға болады, т.с.с. Қаржылық есеп беру жүйесі құзыретті тұлғаға түсінуге оңай, мөлдір болуы тиіс. Басқа жағдай – басқару үшін есеп, оның мәліметтері коммерциялық құпия тек сыртқы қолданушылар үшін ғана емес, сондай-ақ осы мәселеге тікелей қатынасы жоқ басқарушы персоналдар үшін де құпия болып табылады.

Дәстүрлі бухгалтерлік есеп беру мұндай мәліметтер бере алмайды және кәсіпорынның қызметі мен дамуы туралы дұрыс емес көзқарастар туғызуы мүмкін. Кейде, мысалы, бухгалтерлік есеп мәліметтері кәсіпорынның кассасында, есеп айырысу және валюталық шоттарында көп ақша қаражаттарының болуын көрсетеді, ал шын мәнінде бұл кәсіпорын шығынға ұшыраған. Келесі жағдай да болып тұрады: бухгалтерлік баланс өтімді қаражаттарының жоқтығын көрсетеді, ал кәсіпорын пайда алып тұрады. Мұндай жағдай болашақты бағалау кезінде қателіктерге алып келеді. Қателіктерді болдырмауға басқарушылық есеп тұжырымдамасын қолдану мүмкіндік береді.

Бухгалтерлік (қаржылық) және басқарушылық (өндірістік) есеп берудің салыстырмалы сипаттамалары 8.1-кестеде көрсетілген.

*8.1-кесте*

**Бухгалтерлік (қаржылық) және басқарушылық (өндірістік) есеп беру айырмашылықтары**

№	Критерий	Бухгалтерлік есеп беру	Басқарушылық есеп беру
1	2	3	4
1	Есепті жүргізу міндеттілігі	Есепті жүргізу міндетті	Есеп жүргізу басшылықтың шешіміне байланысты. Құндылығы алу шығынынан жоғары болатын мәлімет жиналып, өңделеді

1	2	3	4
2	Есепті жүргізу мақсаты	Кәсіпорынның активі және міндеттемелері, қаржылық нәтиже туралы сыртқы қолданушыларға ақпарат дайындау	Жоспарлау, талдау, бақылау және шешім қабылдау үшін қажет сенімді және жедел ақпаратпен кәсіпорынның менеджментін қамтамасыз ету
3	Ақпаратты қолданушылар	Сыртқы (акционерлер, инвесторлар, салық органдары және т.б.) және ішкі (менеджмент) қолданушылар	Тек ішкі қолданушылар, өзінің құзіретіне сәйкес
4	Регламенттілену дәрежесі	Заңнамалық актілермен регламенттенеді	Заңнамалық регламенттенудің болмауы, кәсіпорынның есептік саясаты туралы бұйрықты немесе басқа да фирмалық құжаттарды қолдану
5	Уақытқа байланыстыру	Ұйымның қаржылық тарихын көрсетеді. Бухгалтерлік есептеу шаруашылық жұмыстардан кейін орындалады	Басқарушы есеп құрылымына ұйымның экономикалық тарихы туралы ақпаратпен қатар болашақ жоспары мен бағалаулары қосылады
6	Ақпарат типі	Ақшалай түрде ақпаратпен қамтылған қаржылық құжаттар	Ақшалай және натуралдық түрдегі ақпарат
7	Ақпараттың дәлдік дәрежесі	Жуықтау және жуық бағалау қолданылмайды	Жуықтап бағалау жиі қолданылады, себебі басшыларға дер кезінде ақпарат керек болады
8	Есеп беру мерзімі	Толық есеп кәсіпорынның жылдық нәтижелерімен құрылады, дәлдігі төменірек – әрбір кварталға	Толық есепті үлкен кәсіпорындар ай сайын жасайды, жеке қызмет түрі бойынша – апта сайын, кейбір кезде – шұғыл
9	Есепті тапсыру мерзімі	Есепті сыртқы аудиторлармен тексеру үшін белгілі бір мерзім керек, кейбір жөндеулер енгізу үшін уақыт керек болып табылады. Есептік мерзім біткеннен кейін бірнеше аптадан соң ғана қолданушыларға түседі	Басқару есеп беру тез әрекетті талап ететін ақпаратпен қамтылған. Бұл есептер әдетте басқарушылар үшін жасалады, есеп беру уақыттан кейін бірнеше күн аралығында оларға беріледі
10	Есеп беру нысаны	Кәсіпорын бойынша	Нарық секторы, шығындардың қалыптасу орны, жауапкершілігі орталығы бойынша енгізіледі. Керек кезде ғана кәсіпорын бойынша қорытындыланады



1	2	3	4
11	Дұрыс есеп беруге жауапкершілік	Есеп беру заңнамалық құжаттарға сәйкес жасалуы тиіс. Есеп берудің әдіснамасын бұзу үшін заңда жауапкершілік қарастырылған	Есеп беру әдіснамасы заңнамалық құжаттарда қарастырылмаған, кәсіпорынның ерекшелігіне сәйкес құрылған кәсіпорынның ережелері бойынша жүргізіледі

## 8.2. Шығындардың басқарушылық (өндірістік) есебінің мәні мен жүйесі

Басқарушылық (өндірістік) есебі кәсіпорынның шығынын басқаруында маңызды рөл атқарады. Осындай есеп жүйесінде шығын және кәсіпорынның іс-әрекетінің экономикалық нәтижелері шеңберінде кәсіпорынның басқарушылары шешім қабылдау үшін негіз болатын ақпарат дайындалады. Басқарушылық (өндірістік) есебін ұйымдастыру заңнамамен реттелмеген және кәсіпорынның ішкі ісі болып табылады.

Басқару есебінің мәні – жедел басқару шешімдері және кәсіпорынның болашақ даму мәселелерін шешуді келістіру үшін ақпаратты жүйеге келтіретін шығын және кіріс есебінің, нормалаудың, жоспарлаудың, бақылау және талдаудың интеграцияланған жүйесі.

Басқарушылық есеп жүйесіне сенімділік қағидасына, бақылаудың мүмкіндігі мен нақтылығына, менеджерлерде жұмыс тиімділігі үшін жауапкершіліктің болуына негізделген басқарушылық бақылау кіреді.

Басқарушылық бақылау келесі екі негізгі шартты орындағанда тиімді болады:

- егер жұмысшылар мен кәсіпорынның қызығушылығы бірдей болатын жағдайда орындаушылар қызметі бағаланса;
- басқарушылық бақылау кәсіпорынның қызметкерлері сенім артатын сегменттік есеп және есеп беру жүйе арқылы жүзеге асырылады.

Басқару есебінде қолданылатын тәсілдер әртүрлі болып келеді:

- бухгалтерлік және қаржы есебінің тәсілдері (шот және қос жазу, инвентаризация және құжаттау, баланстық жалпылау және есептілік);

- индекстік әдіс (статистикада қолданылады);
- экономикалық талдау тәсілдері (факторлық және маржиналдық талдау);
- математикалық әдістері (корреляция, сызықтық бағдарламалау, және т.б.). Басқарушылық есебі бүгінде ақпаратты өңдейтін ақпараттық технологияларды қолданусыз мүмкін емес.

Басқарушылық (өндірістік) есебінің маңызды бір артықшылығы оның жеделдігі болып табылады.

Шығындарды басқару тәжірибесінде шығындар есебінің жеделдігі және толықтығымен ерекшеленетін бірнеше өндірістік есеп жүйесі бар.

Жеделділік жағынан нақты шығындар (бұрынғы, есептілік) есебін және стандартты (нормативтік) калькуляцияны құруды қарастыратын «Стандарт-кост» жүйесі бойынша шығындар есебін, нақты шығындар есебін және оларды үнемі стандарттармен (нормалармен) салыстыруды ажыратады. Стандартты (нормативтік) калькуляцияны еңбек және материалдар шығындарының, үстеме шығыстардың стандарттарын (нормаларын) құру негізінде жасайды.

Өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) өзіндік құнында шығындар есебінің толықтығы жағынан өзіндік құнға шығындарды толық қосу жүйесі және қандай да бір белгі бойынша өзіндік құнға шығындарды толық емес, шектеулі қосу жүйесін ажыратады. Мысалы, «директ-костинг» жүйесі өндірістің мөлшеріне байланысты тек тікелей емес, ауыспалы жанама шығындарды да қарастырады.

Басқару (өндірістік) есебінің жүйесі келесі есеп беруді қамтамасыздандыруы тиіс:

- басқарушы қызметтің түрі мен функциясы (сапа, өндірісті материалды-техникалық қамтамасыздандыру, маркетинг және т.б. шығындары) бойынша шығындар есебі;

- пайда болу орны және жауапкершілік орталығы бойынша шығындар есебі;

- калькуляциялау бойынша шығындар есебі;

- калькуляциялау бойынша нәтижелер есебі;

- белгілі уақыттағы нәтижелер есебі.

Сонымен, тек қана өндірістік есеп шеңберінде бір өнімнің өзіндік құнын, пайдасын және рентабельділік деңгейін объективті-дұрыс есептеуге мүмкіндік болады.

Кәсіпорынның басқарушылары шығындарды қалай топтастыруға, шығындардың пайда болу орнын қаншалықты бөлшектеуге және оларды жауапкершілік орталықтарымен қалай байланыстыруға, тек нақты ғана немесе стандартты (жоспарлы, нормативтік) шығындарды да есептеу, толық немесе ішінара (ауыспалы, тікелей, шектеулі) шығындарды есепке алу болатынын өздері шешеді.

Шығындарды есепке алу және өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) өзіндік құнын калькуляциялау – басқарушылық есептің ең маңызды бөлімдерінің бірі. Оның мәліметтері келесідей сұраққа жауап береді:

– қандай өнімнің ары қарай шығатынын және қандай өнімнің тоқтатылуын;

– максималды пайда табу мақсатында кәсіпорынның өндірістік бағдарламасын құрастыру;

– сату көлемін арттыра отырып, жоспарланған пайда сомасын алу үшін қаншалықты өнім бағасын төмендетуге болатынын;

– өнімге қандай баға қою керек екенін;

– жинақталатын детальдарды өндіру немесе сатып алу керектігін;

– жаңа құрылғы сатып алу керектігін;

– өндірісті ұйымдастыру мен технологияны ауыстыру керектігін;

– кәсіпорынның ағымдық іс-әрекеті мен дамуындағы басқа да мәселерді шешуді.

Басқарушылық (өндірістік) есебі айнымалы және тұрақты шығындардың ерекше сипаттарына негізделіп шаруашылық шешімдер қабылдау үшін ақпаратты дайындайды. Мұнда өнімді өндіру және өткізу көлемінен тәуелсіз болатын кәсіпорынның тұрақты шығындары шешім қабылдау кезінде басты рөл атқарады.

### **8.3. Жанама (жалпышаруашылық және жалпыөндірістік) шығындарды бөлу**

Өндірістік шығындарды есептеу және калькуляциялаудағы өте маңызды мәселе жанама шығындарды бөлу әдістемесі бо-



лып табылады, өйткені өнімнің өзіндік құны шығындарды бөлудің ең адекватты негізін таңдауға байланысты. Бөлу базасы негізі ретінде әр өндірістік бөлімшенің үстеме шығындарына сәйкес келетін көрсеткіш таңдалуы тиіс. Бөлу әдістері ұйымның өзімен таңдалады және ұзақ мерзімге сақталады, өйткені есептік саясатта келісімді түрде қабылданады. Тәжірибе жүзінде жанама шығындарды бөлу үшін төменде көрсетілген базалары қолданылуы мүмкін.

1. Өндірістік жұмысшылардың еңбекақысы. Жанама және басқа шығындардың сомасында еңбекақының салмақты үлесі болса ғана бұл көрсеткішті қолданған орынды.

2. Натуралды немесе құндық өлшемдегі өндірілген өнім көлемі. Бұл әдіс өндірістік бөлімше тек өнімнің бір түрін өндірген кезде қолданылады.

3. Өндірістік жұмысшылардың жұмыс уақыты (адам-сағат). Нақты өнімді өндіру жұмыстардың еңбек сыйымдылығы туралы ақпарат нарықта және жұмыс карталарында болып тікелей еңбек шығындарын көрсететініне байланысты бұл базаның түрі кең таралған. Бөлу коэффициенті үстеме шығындардың жалпы сомасын жалпы шығындалған адам-сағатына бөлу арқылы анықталады.

4. Жұмыс істелген машина-сағат саны. Бұрында бұл әдіс кей уақыттарда қолданылды, өйткені нақты өнімді шығаруға жұмсалатын құрал-жабдықтың жұмыс уақыты туралы ақпарат болмады. Бірақ компьютерлік технологияның дамуына байланысты бұл мәселе оңай шешіледі.

5. Тікелей шығындар сомасы. Бөлу өнімді өндіруге тұтынылған негізгі материалдар құны мен өндірістік жұмысшылардың негізгі еңбекақысына пропорционалды жасалады.

6. Материалды шығындар сомасы. Үстеме шығындары бөлу ставкалары қолданылған негізгі материалдар құнына пайыздық қатынасымен анықталады.

7. Сметалық (нормативтік) ставкаларға пропорционалды бөлу. Ставка жалпы кәсіпорын бойынша (егер әр бөлімшенің уақыт шығыны бірдей болса) немесе әр бөлімше бойынша есептеледі.

Аталған шығындарды бөлу базаларынан басқа кейбір жағдайларда келесілер қолданылуы мүмкін: ғимараттардың ауданы

немесе көлемі (мысалы, ғимаратты ұстау шығынын бөлу үшін), техникалық көрсеткіштер (тонна-километр, киловат-сағат), салмақ мөлшерлері, коэффициенттер арқылы бөлу.

Үстеме шығындарын бөлу әдісін таңдағанда маңызды қағида бұл берілген өнімнің нақты шығындарына нәтижелердің максималды жақын болуы, өйткені бұл өнімнің өзіндік құнын анық табуға және соңында ұйымның пайдасына әсер етеді. Сонымен қатар таңдалған әдіс өндірістік және технологиялық үдерістерге, есеп және калькуляция қағидаларына сәйкес келуі тиіс және көп еңбексыйымды емес және түсінуге қарапайым болуы тиіс. Үстеме шығындарды бөлу әдісі салалық нұсқаулармен ұсынылады, ал нұсқаулықтар жоқ жағдайда кәсіпорынның өндірістік және коммерциялық қызметінің экономикалық мәні мен ерекшеліктерін басшылыққа алу керек.

Шығындарды тарату мен қайта бөлу мақсаттары әрбір есепке алу жүйе үшін әртүрлі болып келетінін ескеру керек. Қаржылық есепке алуда шығындарды бөлудің негізгі мақсаты пайданы және активтер құнын есептеу; салықтық есепте – пайдаға салынатын салық бойынша салық салынатын базаны есептеу; басқару есебінде – басқару шешімдері, мотивация, нормативтерді нақтылау үшін релеванттық ақпарат дайындау және т.б.

Шығындарды бөлудің нақты әдісін таңдау барысында екі негізгі критерийлерді ескеру қажет:

1) себеп-салдарлы критерий, яғни нысан мен оған қарасты шығындар арасында айқын байланыс болуы тиіс (мысалы, көліктік-дайындау шығындары бөлімшелер және калькуляциялау нысаны бойынша сол бағытта жөнелтілген материалдардың жоспарлы бағасына пропорционалды түрде бөлінеді);

2) қызмет нәтижесі әділ әсер етуі бойынша (мысалы, брендті жылжытумен байланысты шығында сату көлемі ірі өнімдер түрлеріне жатуы тиіс).

Отандық тәжірибесі бойынша шығындарды жанама және қайта бөлудің негізгі бағыттары келесілер:

– жалпы өндірістік және жалпы шаруашылық шығындарды калькуляциялау нысандары бойынша бөлу;

– жалпы шаруашылық шығындарды өнім шығындары мен кезең шығындары арасында бөлу;

– көмекші өндіріс қызметтерін бөлу;

– аяқталмаған өндіріс және дайын өнімнің өзіндік құны арасындағы шығындарды бөлу;

– дайын өнімнің өзіндік құны мен сатылған өнімнің өзіндік құны арасында шығындарды бөлу;

– кешендік өндірісте шығындарды бөлу;

– жауапкершілік орталығы және шығындар орталығы бойынша шығындарды бақыланатын және бақыланбайтынға бөлу.

Басқарушылық есебі жүйесі бұрыннан бар және шығындарды дәстүрлі емес бөлу әдістемесі бар елдердің тәжірибесі өте қызық. Отандық тәжірибеде аналогы жоқ біркелкі секция әдісіне ерекше және толығырақ тоқтала кеткен жөн. Заманауи жанама шығындарды бөлу әдісі арқылы келесілерге қол жеткізуге болады:

– басқа әдістерге карағанда калькуляциялаудың анық болуына қол жеткізу;

– кәсіпорын қызметінің шарттарына байланысты жанама шығындарды бөлу базасының көп түрін пайдалануға;

– басқарушылық есебі жүйесінде жауапкершілік орталығы қызметінің нәтижелерін талдау.

Біртекті секция – бұл тиісті өнімге тікелей жатқыза алмаған жағдайда шығындар алдын ала топтастырылатын бухгалтерлік есепте бөлінетін кәсіпорынның бөлімшесі.

Біртекті секциялардың келесі түрлері бар:

– қаржыландыру, әкімшілік, еңбек қауіпсіздігі және т.б. функцияларына байланысты бөлінетін кәсіпорынның шартты бөлімшелері (секциялары);

– кәсіпорынның құрылымдық бөлімшелері (секциялары): бөлімдері, цехтары, жауапкершілік орталығының (ЖО) бөлімі.

Біртекті секциялар келесі түрде бөлінеді:

– негізгі – бұл секциялар бойынша шығындар тікелей анықталуы мүмкін, өйткені мұнда қабылданған жұмыс бірлігінде сатып алынған, өндірілген сатылған өнім көлемі;

– қосымша – мұнда көліктік, энергетикалық, жөндеу, сонымен қатар әкімшілік және қаржылық қызмет жатады: басқару аппараты, бухгалтерия, қаржы бөлімі.

Біртекті секция әдісі бойынша шығындарды бөлудің 3 сатысын ажыратады:



- өнімнің шығындарына тікелей шығындарды жатқызады;
- шығындарға жанама шығындарды жатқызады;
- жанама және негізгі секциялары арасында шығындардың бөлінуі.

Үшінші сатының ерекшелігі жанама секция шығындары тиісті бөлу базасы арқылы негізгілер арасында бөлінеді (уақыт, салмақ және т.б.).

Сонымен, біртекті секция әдісі бойынша өзіндік құнды, әр секция бойынша жұмыс бірлігін анықтау арқылы біртекті секциялар арасында жанама шығындарды алдын ала бөлуді және осы шығындарды өнімнің өзіндік құнына жұмыс бірлігінің тұтыну көлеміне тиісті қосуды қарастырады.

Біртекті секция әдісін қолданғанда кездесетін мәселелер:

- жұмыстың үлкен көлемі, әсіресе нормативтік өзіндік құнды есептегенде және ауытқуларын есепке алуда;
- кейбір кезде біртекті секциялардың жауапкершілік орталығымен сәйкес келмеуі;
- біртекті секциялардың шарттылығы және жұмыс бірліктерін абсолютті дәл белгілеу мүмкінсіздігі;
- жанама шығындарды бөлудің 30-ға дейін түрлі әдістерін қолдану, нәтижесінде өзіндік құнның әртүрлі деңгейі алынады.

Тәжірибеде біртекті секциялар әдісін қолдану жауапкершілік орталығы (ЖО) бойынша шығындарды есепке алу мен талдауға алып келді.

#### **Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Бухгалтерлік есеп пен басқарушылық есепке сипаттама беріңіз. Олардың арасындағы негізгі айырмашылықтар қандай?
2. «Стандарт-кост» жүйесі бойынша шығындар есебінің ерекшелігі неде?
3. Өзіндік құнға шығындарды толық қосу жүйесі немесе қандай да бір белгі бойынша өзіндік құнға шығындарды шектеулі қосу жүйесі дегенді қалай түсінесіз?
4. Кәсіпорынның қандай шығындары жанама шығындар болып табылады?
5. Кәсіпорынның жанама шығындары белгілі өнім түрінің өзіндік құнына қалай бөлінеді? Жанама шығындарды бөлу базаларын атап кетіңіз.
6. Тәжірибеде қолданылатын шығындарды жанама бөлу негізгі бағыттары.
7. Жанама шығындарды бөлудің заманауи тәсілі ретінде біртекті секция әдісінің мәні.

---

**ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ ЖҮЙЕСІНДЕГІ  
КАЛЬКУЛЯЦИЯЛАУ**

**9.1. Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау мәні  
және әдістері**

Калькуляциялау – өнімнің бөлек түрлерінің бірлігінің өзіндік құнын экономикалық есептеу жүйесі. Калькуляциялау үдерісінде өндіріс шығындары шығарылған өнімнің көлемімен салыстырылады және өнімнің өзіндік құны анықталады.

Өнімнің өзіндік құны оны өндірумен және өткізумен байланысты шығындардың ақшалай көрінісін құрайды. Өнімнің өзіндік құнына қандай шығындар кіргеніне байланысты отандық экономикалық әдебиеттерде өзіндік құнның келесі түрлерін ажыратады: цехтық, өндірістік, толық.

Калькуляциялаудың соңғы нәтижесі калькуляция құру болып табылады.

Калькуляциялау объектісі өнім, өнімнің бір бөлігі, біртекті өнімдер тобы (азық-түлік бағыты), бір атаулы өнімдер (серия), өнімдер жиынтығы (тапсырыс), мұнда жалпы өндірістік шығындар (өңдеуі аяқталған) және сондай-ақ жеке өндірістік операциялар (қайта бөлініс, сатылар, фазалар) болуы мүмкін.

Өнімнің өзіндік құнын ғылыми негізделген калькуляциялау бағаны дұрыс белгілеу, өндірістің рентабельділігі мен тиімділігін анықтау үшін қажет. Калькуляциялау өзіндік құнды экономикалық талдау және оны төмендету резервтерін табу, шығындарды жоспарлау, құрылымдық бөлімшелердің (ЖО) қызметін бағалау үшін пайдаланады.

Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау баға құру және өндірістің табыстылығы үшін базасын анықтауға, өзіндік құнды төмендетуге, өндіріс рентабельділігін арттыруға, кәсіпорынның бәсекеге қабілеттілігін жоғарылатуға, шығындар, ресурстар, еңбек және оның нәтижелерін салыстыру негізінде ішкі өндірістік

экономикалық қарым-қатынасты ұйымдастыруға мүмкіндік береді.

Калькуляция жоспарлы есептердің және есептілік ақпараттың құрамдас бөлігі ретінде жасалады. Шығындарды оперативті бақылау және өнімнің рентабельділігін бақылау үшін жоспарлы нақты калькуляциялар, ереже бойынша, әр ай сайын немесе тұрақты өндірістік жағдайларда одан ұзағырақ кезеңге құрылады.

Калькуляциялау үдерісінде келесі мәселелер шешіледі:

- өнім түрлері бойынша өндірістік шығындарды бөлу;
- дайын өнімнің әр түріне өндірістік шығындардың жалпы сомасын және әр өнім бірлігінің өзіндік құнын анықтау.

Сонымен, калькуляциялау есептеу тәсілі ретінде өндірістік шығындарды басқару және есептеуде маңызды рөл атқарады.

Калькуляциялау міндеті – өнімнің бірлігіне келетін шығындарды анықтау.

Калькуляциялау үдерісі калькуляцияларды құрумен аяқталады, олар құру мақсатына байланысты келесідей ерекшеленеді:

- алдын ала (сметалық) – жаңа өндірістерді жобалағанда және жаңадан құрылатын өнімдерді шығындар нормасы болмаған жағдайда конструкциялау кезінде құрылады;

- қорытынды (нақты) – өнімді өндіру және өткізумен байланысты барлық нақты шығындар жиынтығын көрсетеді;

- нормативті – әр айдың басындағы бар еңбектің, материалды-техникалық ресурстардың нормалары мен нормативтері, есепке алынатын баға, өндіріске қызмет көрсету және басқару шығындар сметасы негізінде есептеледі;

- жоспарлы – жоспарлы кезеңге осы кезең басындағы нормалар мен сметалар негізінде құрылады.

Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау кәсіпорынды басқару үдерісінде объективтілік қажеттілік болып табылады. Ертеде қызмет ететін калькуляциялық жүйелері бір мақсатты ғана көздеген – дайын өнім мен жартылай фабрикаттар запастарын бағалау мен пайданы анықтау және бұл ақпаратты басқару шешімдерін қабылдауда қолдануға мүмкіндік бермеді. Калькуляциялаудың заманауи жүйелерін қолдану дәстүрлі міндеттерді шешуге ғана емес, сонымен қатар өнімді ары қарай өндіру және бар технологиялар мен құрал-жабдықтарды жаңарту мақсаттылығы,



өнімге оңтайлы баға белгілеу, ассортиментті оңтайландыру, басқару персоналдың жұмысының сапасын бағалау туралы шешім қабылдаудың экономикалық салдарын жоспарлауға да мүмкіндік береді.

Шығындарды есепке алу әдістерін келесі белгілер бойынша жіктеуге болады:

– объектілері бойынша шығындарды есепке алу – тапсырыс, үдеріс, қайта бөлу, қызмет бойынша;

– толықтығы бойынша шығындарды есепке алу – толық және толық емес өзіндік құнды калькуляциялау;

– шығындарды есепке алу және бақылау оперативтілігі бойынша – нақты өзіндік құнды есепке алу мен нормативтік шығындарды есепке алу.

Батыс тәжірибесінен бізге ұйымның әртүрлі мақсаттарын көздейтін және есепке алудың бөлек міндеттерін шешуге мүмкіндік беретін шығындарды есепке алу және калькуляциялаудың басқа да әдістері келді. Олар келесілер:

1. Таргет-костинг (ағылш. Target Costing) – жоспарланған нарықтық баға мен сатудан күтілетін пайдалылығына негізделіп кәсіпорын үшін жаңа өнімнің өзіндік құнын қалыптастыру.

2. Кайзен-костинг (ағылш. Kaizen Costing) – кәсіпорынның арнайы бағдарламасының нәтижесі ретінде біртіндеп және үздіксіз өзіндік құнды төмендету.

3. Бенчмаркинг (ағылш. Benchmarking) – кәсіпорын қызметін қандай да бір басқа аналогпен салыстыру арқылы бағалау жүйесі.

4. Менеджментті басқару жүйесі (ағылш. Management Control System) – өз шығындары және қызметінің нәтижесіне қатысты шешім қабылдау бойынша әр бөлімшеге кейбір өкілеттіліктер берілетін ЖО бойынша басқару.

5. Шығындарды стратегиялық басқару (ағылш. Strategic Cost Management) – бизнестің әр жеке буыны бойынша шығындарды минималдау.

Осыған байланысты шығындарды есепке алу және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау әдістері келесі әдістермен толықтырылады:

– шығындарды мақсатты төмендету – мақсатты өзіндік құнды анықтау әдісі (таргет-костинг), соңғы операция бойынша калькуляциялау әдісі (ағылш. Endpoint Costing – «дәл мерзімінде»), шығындарды стратегиялық басқару;

– шығындарды үздіксіз жетілдіру – кайзен-костинг жүйесі және бенчмаркинг (эталонды салыстыру).

Шығындарды есепке алу және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау әдісін кәсіпорын өзі таңдайды, өйткені бірнеше жеке факторларға байланысты: салалық тиістілігі, мөлшері, қолданылатын технологиялар, өнімнің ассортименті – басқаша сөзбен айтқанда, кәсіпорынның жеке ерекшеліктеріне байланысты.

## **9.2. Объект бойынша калькуляциялау әдістерінің сипаттамасы**

Жоғарыда айтып кеткендей, объектілері бойынша шығындарды есепке алу әдістері келесілерді қамтиды: тапсырыс, үдеріс, қайта бөлісу, функциялар бойынша шығындар есебін. Шығындар есебінің салыстырмалы сипаттамалары 9.1-кестеде көрсетілген.

Тапсырыс бойынша калькуляциялау *әдісі* қайталанбайтын немесе сирек қайталанатын өнім түрлерін (турбиналар, кемелер, ұшақтар) шығару үшін жеке өндірісте, сондай-ақ химиялық өнеркәсіптің кәсіпорындарында, жиһаз өндірісінде, аз сериялы өндірісте тапсырыс орындағанда қолданылады. Бұл әдіс ғылыми-зерттеу, конструкторлық жөндеу жұмыстарын жүзеге асыратын, аудиторлық, кеңес беру және тағы басқа қызметті көрсететін өндірістік емес ұйымдарда қолданылуы мүмкін. Мұнда тапсырыс ретінде жобалар, келісім-шарт, жағдай, бағдарлама болуы мүмкін.

Осы әдістің мәні: барлық тікелей шығындар алдын ала өнімнің нақты түрінің белгілі санына берілген жеке өндірістік тапсырыстар бойынша калькуляция баптарында көрсетіледі. Қалған шығындар жеке тапсырыстардың өзіндік құнында алдын ала белгіленген шығындарды бөлу базасына тиісті есептеледі. Бұл әдісте шығындарды есепке алу объектісі және калькуляциялау объектісі дайындалғаннан кейін нақты өзіндік құны анықталатын жеке өндірістік тапсырыс болып табылады.

## Шығындарды есепке алу әдістерінің салыстырмалы сипаттамалары

1	2	3	4	5	«Дәл мерзімде» әдісі
Салыстыру аймағы	Тапсырыс бойынша әдіс	Үдеріс бойынша	Қайта бөлісу әдісі	Функциялық әдіс (ABC әдісі)	
Қолдану сферасы	Жеке және аз сәриялы өндіріс	Жаппай өндіріс типі	Сериялық және ағымдық өндіріс	Қызмет көрсету және білім беру сферасы	Ағымдық өндіріс
Әдістің мәні	Барлық тікелей шығындар алдын ала өнімнің нақты түрінің белгілі санына берілген жеке өндірістік тапсырыстар бойынша калькуляция баптарында көрсетіледі. Қалған шығындар жеке тапсырыстардың өзіндік құнында алдын ала белгіленген шығындарды бөлу базасына тиісті есептеледі.	Өндірістің тікелей және жанама шығындары шығарылған өнімнің барлығына калькуляция баптары бойынша есептеледі. Шығындарды жинақтау үдерісі өндіріс үдерісіне параллельді жүреді. Әр үдеріске бақылау шоттары қойылады және тікелей мен үстеме шығындары анықталады	Тікелей шығындар ағымдағы есептік-те аралық өнімнің түрлері бойынша емес, қайта бөлісу немесе өндіріс үдерісінің сатылары бойынша көрсетіледі, егер тіпті бір қайта бөлісуде өнімнің әр-түрін алуға болса да.	Тұтынылатын ресурстарды есептеумен қатар қиын операцияларды қарапайым құрамдастарға бөлу арқылы кәсіпорында жұмыстар тізімін және тізбектілігін анықтау	Келесі өндіріс сатына қажетті материалдар, запастар, тауарлар тұтынушыларға нақты керек уақытында ғана жеткізіледі



1	2	3	4	5	6
Шығындарды есепке алу объектісі	Жеке өндірістік тапсырыс	Шығарылатын өнім	Жекелеген қайта бөлісу	Қызметтің жекелеген түрі (функция, операция)	Өндірістік үлеріс
Қалькуляциялау объектісі	Жеке тапсырыстар бойынша салыстыруға, ең рентабельді тапсырысты анықтауға мүмкіндік береді. Өндірістік шығындарды және болашақ тапсырыс бойынша сату бағаны жоспарлау үшін базам қамтиды. Ауытқуларды есептеу арқылы тапсырыс бойынша шығындарды бақылауға, үстем шығындарын нормативтік	Шығындарды жинау аз күшті қажет етеді, үнемді. Шығындар нақты тапсырыс бойынша емес мерзімге жиналады, сондықтан есепші қызметкерлерде бос уақыт болады және олар аралық базалар негізінде шығындарды салыстырады. Жауапкершілік анық бөлінеді. Тапсырыс әдісіне қарағанда,	Әр қайта бөлісудің өнім түрі немесе тобы	Операция және дағдылы объект: өнім немесе өнім тобы, жасалған жұмыс	Өндірістік үлерістің өнім түрі немесе тобы
Әдістің артықшылықтары	Жеке тапсырыстар бойынша салыстыруға, ең рентабельді тапсырысты анықтауға мүмкіндік береді. Өндірістік шығындарды және болашақ тапсырыс бойынша сату бағаны жоспарлау үшін базам қамтиды. Ауытқуларды есептеу арқылы тапсырыс бойынша шығындарды бақылауға, үстем шығындарын нормативтік	Шығындарды жинау аз күшті қажет етеді, үнемді. Шығындар нақты тапсырыс бойынша емес мерзімге жиналады, сондықтан есепші қызметкерлерде бос уақыт болады және олар аралық базалар негізінде шығындарды салыстырады. Жауапкершілік анық бөлінеді. Тапсырыс әдісіне қарағанда,	Әр қайта бөлісудің өнім түрі немесе тобы	Операция және дағдылы объект: өнім немесе өнім тобы, жасалған жұмыс	Өндірістік үлерістің өнім түрі немесе тобы
	Жеке тапсырыстар бойынша салыстыруға, ең рентабельді тапсырысты анықтауға мүмкіндік береді. Өндірістік шығындарды және болашақ тапсырыс бойынша сату бағаны жоспарлау үшін базам қамтиды. Ауытқуларды есептеу арқылы тапсырыс бойынша шығындарды бақылауға, үстем шығындарын нормативтік	Шығындарды жинау аз күшті қажет етеді, үнемді. Шығындар нақты тапсырыс бойынша емес мерзімге жиналады, сондықтан есепші қызметкерлерде бос уақыт болады және олар аралық базалар негізінде шығындарды салыстырады. Жауапкершілік анық бөлінеді. Тапсырыс әдісіне қарағанда,	Әр қайта бөлісудің өнім түрі немесе тобы	Операция және дағдылы объект: өнім немесе өнім тобы, жасалған жұмыс	Өндірістік үлерістің өнім түрі немесе тобы
	Жеке тапсырыстар бойынша салыстыруға, ең рентабельді тапсырысты анықтауға мүмкіндік береді. Өндірістік шығындарды және болашақ тапсырыс бойынша сату бағаны жоспарлау үшін базам қамтиды. Ауытқуларды есептеу арқылы тапсырыс бойынша шығындарды бақылауға, үстем шығындарын нормативтік	Шығындарды жинау аз күшті қажет етеді, үнемді. Шығындар нақты тапсырыс бойынша емес мерзімге жиналады, сондықтан есепші қызметкерлерде бос уақыт болады және олар аралық базалар негізінде шығындарды салыстырады. Жауапкершілік анық бөлінеді. Тапсырыс әдісіне қарағанда,	Әр қайта бөлісудің өнім түрі немесе тобы	Операция және дағдылы объект: өнім немесе өнім тобы, жасалған жұмыс	Өндірістік үлерістің өнім түрі немесе тобы

1	2	3	4	5	6
<p>Өдістің кемшіліктері</p>	<p>тарату ставкалар бойынша тапсырыстар арасында бөлуге мүмкіндік береді.</p> <p>Есеп жұмысының көптігі, үнемділік қағидасын ұстанбауы мүмкін, бақылау жасау қиындығы.</p> <p>Әртүрлі тапсырыстарды салыстыру бекер болуы мүмкін, егер ол тапсырыстарды орындау аралығында және әртүрлі тапсырыс бойынша шығарылатын әртүрлі өнім көлемі үшін жүргізілсе</p>	<p>үстеме шығындар нақты базамен цехқа немесе үдерістерге жазылады.</p> <p>Шығындарды орташалаандыру есептің дәл болмауына әкеледі, жеке өнімдерге шығындарды пропорционалды бөлу қиындығы, алдын ала алынған шығындарды қолдану нақты мәліметтер туралы мерзімдік есеп беруді кешіктіреді, сондықтан шығындарды бақылау төмендейді</p>	<p>Жартылай фабрикаттық әдісі еңбек сыйымдығын жоғарылатады, себебі калькуляцияда «Өз өндірісінің жартылай фабрикаттары» кешенді бап болады, ол кейіннен айырып оқылады және нақтыланады</p>	<p>Персоналды оқытуға күш, уақыт шығыны, кәсіпорынды ақпараттық толықтыққа әкеледі. Дәстүрлі әдістерге қарағанда едәуір бюрократиялық режим қажет</p>	<p>МӨЗ жеткізу бойынша тапсырыстарды уақытылы орындамау, толық емес жабдықтау, қажетті заттарды жеткізбеу, жоғары маманданған персоналдың болмауы. Бір ғана жабдықтаушының болуы қауіп</p>

Үдеріс бойынша калькуляциялау әдісі өнеркәсіптің өндіруші салаларында және энергетикада жиі қолданылады. Бұл салалар өндірістің жаппай түрімен, ұзақ емес өндірістік циклімен, шығарылатын өнімнің шектелген номенклатурасымен, өлшем мен калькуляциялаудың бірдей бірліктерімен, аяқталмаған өндірістің мүлдем болмауы немесе шамалы мөлшерімен сипатталады. Қорытындыда шығарылатын өнім бір уақытта шығындарды есепке алудың объектісі және калькуляциялаудың объектісі болып табылады.

Үдерістер бойынша әдісті ұйымдастырудың бірнеше түрін келесі шарттарды орындағанына байланысты ажыратады:

- өнімнің бір түрі шығарылады;
- жартылай фабрикаттардың запастары болмайды;
- өнім запастары болмайды.

Егер барлық үш шарт орындалатын болса, қарапайым бір сатылы калькуляция әдісі қолданылады. Мұнда өнімнің бірлігінің өзіндік құнын есепті кезеңдегі шығындарын осы кезеңде өндірілген өнімнің санына бөлу арқылы анықтайды.

Егер тек бірінші және екінші шарт орындалатын болса, онда мұндай кәсіпорындарда қарапайым екі сатылы калькуляция әдісі қолданылады. Мұнда өнім бірлігінің өзіндік құны үш кезеңмен анықталады:

1) өнім бірлігінің өндірістік өзіндік құны барлық өндірістік шығындарды шығарылатын өнім санына бөлу арқылы анықталады;

2) басқарушылық және коммерциялық шығындар сомасы есептік кезеңдегі сатылған өнім көлеміне бөлінеді;

3) алғашқы екі кезеңдегі көрсеткіштер қосылады.

Егер өндірістік үдеріс бірнеше сатыдан тұрса, онда қарапайым көп сатылы калькуляция әдісі қолданылады. Үдеріс бойынша әдістің осы түрі қайта бөлісу әдісіне ұқсас, сондықтан кейбір авторлар осы екі әдісті бірдей деп санайды.

Қайта бөлісу әдісі өнеркәсіптік және ауылшаруашылық шикізатты химиялық, физикалық, биологиялық үдерістер негізінде аяқталған дайын өнімге тізбекті қайта өңдеудің көптеген өндірістерінде қолданылады. Осы өндірістердің ерекшелігі қайта бөлісу аталған тізбекті сатылар болып табылады.



Қайта бөлісу – жартылай фабрикат немесе дайын өнімді шығарумен аяқтайтын технологиялық операциялардың жиынтығы. Мұндай өндірісте шығындар есепке алу объектісі дербес қайта бөлісу болып табылады.

Қайта бөлісу тізімі технологиялық үдеріс негізінде, сонымен қатар жоспарлаудың, есепке алудың және қайта бөлісу өнімнің өзіндік құнының калькуляциясы мен аяқталмаған өндірісті бағалау негізінде анықталады. Осы алғышарттардан қайта бөлісу әдісінің мәні туындайды: тікелей шығындар ағымдағы есептілікте өнімнің түрлері бойынша емес, қайта бөлісу бойынша көрсетіледі, егер тіпті бір қайта бөлісуде өнімнің әртүрін алуға болса да. Сондықтан шығындарды есепке алу объектісі қайта бөлісу болып табылады.

Қайта бөлістік шығындарды калькуляциялау келесі әдістермен жүзеге асырылады:

– ФИФО әдісі, өнім бірлігінің өңделуі жаңа өнімдер өңдеуге түсумен байланысты, яғни алдымен өндіріске жіберілген еңбек заттары өңделмей, жаңа материалдар жаңа қайта бөлісуге түспейді;

– орташалау әдісі, өнім бірліктерінің запасы кезең басында басталып, есептік кезең шеңберінде аяқталады деп қарастырады.

Функция бойынша шығындар есебі (ABC әдісі – ағылш. Activity Based Costing ) бар шығындар есебі жүйелерінің кемшіліктерінен арылған шығындар есебінің жаңа нұсқасын іздеу нәтижесі ретінде пайда болды. ABC әдісі әртүрлі салалардың батыс компанияларында кең таралды, оны қолданғанда кәсіпорын өзара байланысқан операциялар (функциялар) жиынтығы ретінде қарастырылады. Операциялар үдерісінде әртүрлі ресурстар (материалдар, еңбек, құрал-жабдықтар) тұтынылады. Қызмет түрі болып өнім сатып алушыға табыс етілуіне байланысты атқарылатын барлық функциялар түсініледі. Сәйкесінше, өнім жасалу мен сатып алушыға табысталуға қажетті барлық қызмет түрлері бойынша шығындарды өзіне алады.

Қарастырылатын шығындар есебі жүйенің дәстүрліден айырмашылығы жанама (үстеме) шығындарды бөлу тәртібінде болып табылады. Барлық өндірістік-шаруашылық қызмет функцияларға бөлінеді, мұнда қызмет күрделі болған сайын, функциялардың саны өседі. Алғашында жанама шығындар драйвер-

лерге (бөлу параметрлеріне) пропорционалды таңдалған ресурстарға көшіріледі, сондықтан әр функцияның орындалуына қажетті барлық ресурстар ажыратылады. Әр қызмет түріне шығындар тасушы (шығындар өзгерісін тудыратын факторлар) таңдалады, ол сәйкес өлшем бірлігімен көрсетіледі (мысалы, ұйымдық техникаға қызмет көрсету функциясы үшін шығындарды тасушы ретінде техника бірліктерінің саны, персоналды басқару функциясы үшін қызметкерлер саны болуы мүмкін). Шығындар тасушы жүйесі арқылы жанама шығындары нақты тауарларға (жұмыс, қызметтерге) бөлінеді.

Жүйенің негізгі артықшылықтары:

– өндірістік шығындарды дәл анықтау, өндірістік емес шығындарды жою мүмкіншілігі;

– шығындар мен пайданы тиімді басқару механизмі, өйткені әр өнім түрінің, әр клиенттің, әр географиялық аймақтың қаржылық нәтижелікке қосқан үлесін анықтауға мүмкіндік береді;

– тек шығындар көлемін ғана емес, шығындардың пайда болу себептерін бақылау мүмкіндігі;

– тиімді бағалық және маркетингтік саясатты жасау құралы ретінде қолдану мүмкіндігі.

Көрсетілген жүйе кәсіпорынның шығындарын көп төмендетуге, бөлек бөлімшелер арасындағы өзара байланысты жетілдіруге мүмкіндік береді, сондықтан қазақстандық кәсіпорындарға енгізудің үлкен перспективаларына ие. АВС-әдісін көпсалалы кәсіпорындарда, өзіндік құн құрылымында жанама шығындар үлесі жоғары күрделі шаруашылық кешендерде қолдану өте тиімді.

АВС-әдісін енгізу және пайдаланумен байланысты негізгі кемшіліктері оның еңбек сыйымдылығы, қиындығы, сонымен қатар оның қойылымына көп қаржылық және материалды шығындар болып табылады.

### **9.3. Нақты және нормативтік өзіндік құнның шығындарын есепке алу әдістерінің сипаттамасы. Стандарт-костинг жүйесі**

Көптеген шығындарды есепке алудың объектілеріне байланыссыз шығындарды екі әдіспен есептеуге болады:

1) нақты шығындар есебі әдісімен;

2) нормативті әдіс.

Екі әдіс те нәтижесінде өнімнің нақты өзіндік құнын анықтау мен көрсетуге бағытталған, бірақ бірінші – шығындарды тікелей есепке алу арқылы, ал екінші – нормадан ауытқу арқылы.

Нормативті шығындарды есепке алу және өнімнің өзіндік құны калькуляциялау кәсіпорында әр өнім түрі бойынша материалды және еңбек ресурстарының теникалық дәлелді шығындар нормасы негізінде алдын ала нормативті калькуляция құрылуымен сипатталады.

Норма – өндірістің үдемелі технологиясы мен ұйымдастыру жағдайында шаруашылық қызмет нәтижелерінің алдын ала белгіленген сандық көрінісі.

Нормативтік калькуляция мен есепке алу барлық ағымдағы шығындарды нормалар бойынша шығыстар және нормалардан болған ауытқуларға бөлінетіндей құрылады және ұйымдастырылады. Анықталған ауытқулар туралы мәліметтер өнімнің өзіндік құнын басқаруға және сонымен бірге нақты өзіндік құнды калькуляциялауға мүмкіндік береді. Шығындарды есептеудің нормативтік әдісі нақты өзіндік құнды анықтап қана қоймай, әрдайым ауытқу себептерін талдауға және оларға айыптыны анықтауға мүмкіндік береді.

Нормативтік әдістің кемшіліктері:

– нақты шығындардың нормадан ауытқуын дұрыс есептемеу себебі ретінде тауар топтары бойынша іріленген ауытқулар есебі, сондай-ақ ауытқулар анықталатын кезеңнің ұзақтығы болуы мүмкін;

– нормативті базаның жетілмегендігі, өндірістің техникасы мен технологиясының өзгерістерін ескерілмеген ұзақ кезеңде нормаларды қолдану.

Нормативті анықтау әдісі – стандарт-кост – ХХ ғасырдың басында пайда болды. Бұл Ф. Эмерсон, Г. Тейлор және басқа да инженерлер ұсынған, оларға шығындарды нормативті есепке алу жүйесін дамыту үшін түрткі болған менеджменттің бір қағидасы болды. Ғылыми менеджменттің жақтаушылары еңбекті және материалды ресурстарды пайдаланудың ең жақсы жалғыз жолын анықтау үшін нормативтерді қабылдады.

Нормативтер жұмыстардың жүрісін жоспарлауда материалдар мен еңбекті тұтыну минималды болу үшін ақпараттармен



қамтамасыз етіп отырды. Сол уақытта Ч. Гаррисон шығындарды нормативті анықтаудың бірінші жүйесін жасады. Шығындарды нормативті анықтау жүйесі пайда болған уақытынан бастап сәтті дамыды және қазір АҚШ пен Батыс Еуропаның өнеркәсіптік кәсіпорындарында кең ауқымда қолданылады. 1989 ж. Англияның фирмаларында өткізілген сауалнама 78 % фирма-респонденттері шығындарды нормативті есепке алу жүйесін пайдаланатынын көрсетті.

Стандарт-кост жүйесі көбінесе қызметі бірдей немесе қайталайтын операциялардан тұратын кәсіпорындарға көп келеді. Қазақстандық өнеркәсіпте қолданылатын нормативтік есеп әдісінің стандарт-костан негізгі айырмашылығы: нормативтік әдісте нормалар (стандарттар) өнім түріне немесе тобына есептелсе, стандарт-кост жүйесінде ЖО бойынша анықталады.

Стандарт-кост жүйесінде шығындарды бақылау жүйесінің маңызды бөлігі бөлек бөлімшелердің, жеке басшылардың немесе жалпы ұйымның қызметін бағалау болып табылады. Өндірістік учаскелердің менеджерлері әрдайым не болғанын (нақты шығындар), не болуы керекпен (тікелей немесе нормативті шығындар) салыстырып отырады. Нақты және нормативті шығындар арасында айырмашылық ауытқу деп аталады. Ауытқулардың көлемін анықтау үдерісі және олардың пайда болу себептерін анықтау ауытқуларды талдау деген атауға ие болды. Ауытқуларды анықтау барлық қызметтердегі немесе жеке бөлімшелер мен ұйымның функцияларының тиімді емес салаларындағы кемшіліктерді айқындауға мүмкіндіктер береді.

Ауытқу сомасын анықтаумен қатар ауытқудың себептерін анықтау маңызды. Егер себеп белгілі болса, басқарушы мәселелерді реттейтін тиісті іс-әрекеттерді жасай алады.

Нормативтік шығындар – шығындар қандай болу керек екенін көрсететін жоспарланған шығындар деңгейі. Егер нақты шығындар нормативтіден жоғары болса, онда ауытқу қолайлы емес, ал кері жағдайда қолайлы болып саналады.

Өндірілген өнім бірлігіне келетін нормативті шығындар келесі элементтерден тұрады:

- тікелей материалдардың нормативтік бағасы (p);
- тікелей материалдардың нормативті саны (g);
- нормативтік жұмыс уақыты (t);

- тікелей еңбекақының нормативті ставкасы (s);
- өзгермелі негізгі өндірістік шығындардың нормативтік коэффициенті (Көзг);
- тұрақты негізгі өндірістік шығындардың нормативтік коэффициенті (Ктұр).

Ауытқу жоғарыда аталған элементтердің кез келгенінің өзгеруі нәтижесінде пайда болуы мүмкін. Ауытқуды талдау күн сайын немесе ай сайын шығындар элементтері бойынша жасалады.

Ауытқуларды талдаудың рөлі едәуір төмендейді, егер шығындардың көбісі өндіріс көлеміндегі өзгерістерге байланысты болмағанда. Дәстүрлі өндірістік ортадан өндіріс шығындарының едәуір бөлігін тұрақты шығындар алған жоғары технологиялық ортаға өту кезінде шығындарды нормативті есепке алу әдісін қысқартылған өзіндік құн бойынша шығындарды есепке алу әдісі ысырып шығады. Оған мысал ретінде директ-костинг жүйесін қарастыруға болады.

#### **9.4. Толық өзіндік құнды (абсорпшен-костинг) және толық емес өзіндік құнды (директ-костинг) калькуляциялау**

Өзіндік құнға қосылудың толықтығы бойынша калькуляциялау әдісі толық өзіндік құн калькуляциялау әдісі (ағылш. Absorption costing-абсорпшен костинг) және толық емес өзіндік құн (қысқартылған, шектелген) (директ-костинг) әдістері болып бөлінеді.

Отандық есеп үшін кәсіпорынның өнімді өндіру және өткізуімен байланысты барлық шығындарын өзіне қамтитын толық өзіндік құнды калькуляциялау әдісі дәстүрлі болып табылады.

Толық шығындарды есептеу жүйесі барлық тікелей өндірістік және барлық жанама шығындар өнімнің өзіндік құнының құрамына кіретін шығындар есебі мен өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау жүйесі болып табылады. Аталған жүйе өзіндік құнға қатыстылығы бойынша шығындардың жіктелуіне (тікелей және жанама) негізделеді. Тікелей шығындар нақты өнім түріне экономикалық негізделген әдіспен қатыстырылады. Жанама

шығындардың жалпы сомасы өнім түрлері бойынша таңдалған бөлу коэффициенттері арқылы пропорционалды түрде бөлінеді. Бұл коэффициенттерді таңдау салалық ерекшеліктерге, кәсіпорын көлеміне, оның ұйымдастырушылық құрылымына, шығын өнім ассортиментіне және басқа да факторларға байланысты болады. Кәсіпорынның шығыстар құрылымында тікелей шығындар үлесін көп болған сайын, өнімнің нақты түрлерінің өзіндік құны көлемі дәлірек болады.

Қазақстандық тәжірибеде осы шығындар есебінің жүйесі кең таралған. Бұл жүйе өнімнің бөлек түрлерінің өзіндік құнын, сонымен қатар аяқталмаған өндіріс пен қоймадағы дайын өнім қалдықтарының өзіндік құнын құруға, өнімнің бөлек түрлерінің рентабельділігін (табыстылығын) есептеуге мүмкіндік береді. Сондай-ақ бұл әдіс баға құру мақсатында, өнімнің бағасы «толық шығындар + пайда нормасы (рентабельділік пайызы)» қағидасы бойынша белгіленген кезде, яғни баға құрудың шығындық әдісінде қолданылады.

Аталған жүйенің негізгі артықшылықтары:

– бөлек өнім түрлерінің өзіндік құнын және табыстылығын анықтау мүмкіндігі;

– қаржылық есепті және сыртқы есептілік құру мақсатында қолдану;

– дайын өнімнің, қоймадағы дайын өнімнің қорларының және аяқталмаған өндірістің толық өзіндік құнын есептеу мүмкіндігі;

– қолданудың кең сферасы;

– бір дана өнімнің бағасын есептеуде қолдану мүмкіндігі.

Кәсіпорынның ұйымдастырушылық құрылымының күрделенуі, дамыған аймақтық құрылымымен ірі кәсіпорындардың құрылуы шығындар құрылымын жанама шығындардың үлесінің жоғарылауы бағытында елеулі өзгеріске әкеледі. Ал бұл өз кезегімен шығындарды бір топқа бір мағыналы емес жатқызудың себебі болып табылады, жанама шығындарды шығындар нысаны бойынша бөлу механизмі мен экономикалық негізделген бөлу коэффициенттерін таңдауды қиындатады.

Жүйенің негізгі кемшіліктеріне келесілерді жатқызуға болады:

– бөлу коэффициенттерін таңдаудың субъективтілігі: ұйымдастырушылық құрылымның күрделілігі және өнімнің кең ас-



сортименті кезінде дұрыс емес бөлу базасын таңдау ықтималдығы бар, бұл өз кезегінде нақты өзіндік құнның бұрмалануына және негізделмеген баға құруға алып келеді;

– бір топқа шығындарды жатқызудың бір мағыналы еместігі;

– әртүрлі кәсіпорын өндіретін біркелкі тауарлардың өзіндік құнын салыстырмалы талдау үшін қолдану мүмкінсіздігі; әртүрлі өндірушілердің бірдей тауарларының толық өзіндік құнын салыстыруға болады, бірақ өзіндік құнның құрылымын сапа жағынан талдау мүмкін емес, атап айтқанда, кәсіпорынның ұйымдастырушылық құрылымының, тұрақты шығындардың үлесінің өзіндік құн көлеміне ықпалын бағалау мүмкін емес.

Шағын және орта кәсіпорындарда, сонымен қатар бір немесе бірнеше өнім түрлерін өндіретін кәсіпорындар үшін жүйені қолдану өте тиімді. Ірірек кәсіпорындарда және өндірілетін өнімдерінің көп номенклатурасы бар кәсіпорындар үшін шығындардың толық есебі жүйесін басқа да есептік жүйелері мен аралас қолданған жөн.

Халықаралық тәжірибеге сәйкес отандық дәстүрлі калкуляциялауға баламалы көзқарастың бірі толық емес, шектелген өзіндік құн жоспарлау жүйесі болып табылады. Директ-костинг жүйесінің негізі ретінде өндіріс көлемінің өзгеруіне байланысты барлық шығындарды тұрақты және айнымалы шығындарға бөлу және оларды бөлек есепке алу болып табылады. «Директ-костинг» түсінігін шығындарды есептеу үдерісі ретінде және оларды бағалау мен бақылау үшін қолданылатын жүйе ретінде 1936 жылы американдық экономист Д. Харрис енгізген. Дамыған елдерде бұл жүйе әртүрлі атауға ие: Германияда және Австрияда – «бөлшек шығындар есебі», Ұлыбританияда – «маржиналды шығындар есебі», Францияда – маржиналды есеп.

«Директ-костинг» жүйесінің ерекшелігі, өнімнің өзіндік құны тек айнымалы шығындар бөлігінде ғана есептеледі және жоспарланады, ал тұрақты шығындар бөлек жиналып, қаржылық нәтижелер шотына кезең шығындары болып, алып тасталынады.

Нарықтық қарым-қатынас жекелеген тауар өндірушілердің бағдарын қиындатты және бір жағынан, өндіріс көлемінің өзгеруіне және жалпы шығындар сомасында тұрақты шығындар үлесінің өсуіне ықпал етті, екінші жағынан, өнімнің өзіндік құнына,

сондықтан пайдаға да әсерін тигізді. Осы тенденциялар күшейген сайын өндірушілердің жанама шығындарды бөлу нәтижесінде бұрмаланбаған және кез келген өндіріс көлемінде шығарылатын өнім бірлігіне салыстырмалы түрде тұрақты болатын өнімді шығару және өткізу бойынша шығындар туралы ақпарат қажеттілігі өседі.

Мұндай ақпаратты толық емес өндірістік өзіндік құн және маржиналды табыс туралы мәліметтер түрінде директ-костинг жүйесі береді. Оны пайдалану тек отандық калькуляциялау концепциясын ғана емес, сонымен қатар қаржылық нәтижелерді есептеу тәсілін де түбегейлі өзгертеді. Бұл тәсіл қолдану тұрғысынан табыстар туралы есепті құру сызбасы екі қаржылық көрсеткіштен тұрады: маржиналды табыс (жабу сомасы) және пайда.

Маржиналды табыс – өнімді өткізуден түскен түсім мен айнымалы шығындар бойынша есептелген толық емес өзіндік құн арасындағы айырмашылық.

Маржиналды табыс құрамына кәсіпорынның пайдасы мен тұрақты шығындары кіреді, маржиналды табыстан тұрақты шығындарды алғаннан кейін операциялық пайда қалыптасады.

Халықаралық стандарттар бойынша директ-костинг жүйесін сыртқы есептілік және салықтарды есептеу үшін пайдалануға рұқсат берілмейді. Оны тек басқарушылық есеп мақсатында қолдануға болады. Бұл жүйені қолдану өндіріс көлемі, шығындар мен табыстар арасындағы өзара байланысты оперативті зерттеуге, сондықтан іскерлік белсенділік өзгерген жағдайда өзіндік құнның немесе шығыстардың бөлек түрлерінің іс-әрекетін талдауға мүмкіндік береді. Шығынсыздықты талдау қысқа мерзім уақытындағы сатудан түскен табыс, шығындар мен пайданың өзара байланысына негізделген.

Шын мәнінде, талдау кәсіпорынға нөлдік қаржылық нәтижені қамтамасыз ететін сату көлемінің залалсыздық нүктесін анықтау болып табылады. Мұндай көлемде өнімді сатудан түскен түсім оның толық өзіндік құнына тең. Шығынсыздық нүктесін есептеу үшін үш әдісті қолдануға болады:

- теңестірілген әдіс;
- маржиналды табыс әдісі;
- графикалық көрініс әдісі.

Теңестірілген әдісі. Кез келген табыстар мен шығыстар есебі теңестіру түрінде көрсетілуі мүмкін:

Түсім – Айнымалы шығындар – Тұрақты шығындар = Таза пайда

немесе

Түсім (1 дана бағасы × көлемі (саны)) – 1 дана айнымалы шығындар × бірліктер саны – Тұрақты шығындар = Таза пайда.

Маржиналдық табыс әдісі теңестіру әдісінің бір түрі болып табылады:

Маржиналдық табыс = Түсім – Айнымалы шығындар.

Шығынсыздық нүктесін есептеу формуласын теңестіру әдісімен түрлендіру арқылы есептеудің келесі формуласын аламыз:

Шығынсыздық нүктесі = Тұрақты шығындар :1 дана үшін маржиналды табыс.

Сонымен, осы әдістер көмегімен рентабельділіктің кез келген деңгейін жоспарлауға және өндіретін өнімнің қажетті көлемін есептеуге болады. Көрсетілген әдістер шетелдік тәжірибеде CVP-талдау деген атауға ие болды (ағылшын тілінен Cost-Volume-Profit – шығындар, көлем, пайда). Мұндай талдау маңызды сипаттамалардың өзара байналысын байқауға көмектесетіндіктен, ол көптеген басқарушылық шешімдерді қабылдау үдерісінде басты факторы және берілген шарттарда мүмкін максималды пайдаға қол жеткізу мақсатында басқарудың ең жақсы құралы болып табылады.

Аталған жүйені қолдану бір қатар шектеулерге ие:

- кәсіпорын бір өнім өндіру керек немесе өнімнің шектелген ассортименті болу керек;
- талдауды жүргізу уақытында немесе мерзімінде тұрақты шығындар мен өнімнің бағасы тұрақты белгіленген болу керек;
- бірыңғай критерий бойынша шығындарды тұрақты немесе айнымалы деп жіктеу мүмкіндігі болу керек;
- қалаған жағдайда өндіріс көлемі сату көлеміне тең болу керек.



## **9.5. Өзіндік құнды мақсатты басқару. Таргет-костинг және кайдзен-костинг**

Таргет-костинг – жоспарланған нарықтық бағаға және сату-дың күтілетін пайдалылығына негізделе отырып кәсіпорын үшін жана өнімнің өзіндік құнын құру, басқаша атауы – «өзіндік құнды мақсатты басқару».

Өзіндік құнды мақсатты басқару өзіндік құнды калькуляциялау басқа әдістемелер үстіне қаланатын әдіс болып табылады. Нарықты бастапқы зерттеу тұтынушы пайдалылығы мен сапасына қарай өнімге қанша төлеуге дайын екендігін анықтай алады. Содан кейін өнім өндіріледі, нарықта жылжытылады және клиент төлеуге дайын бағаға сатылады. Өнім ол үшін клиент қанша төлеуге дайындығы туралы алынған ақпарат негізінде мақсатты құнға жасалып шығарылады.

Жалпы мақсаты шығындарды материалды, еңбек шығындары және басқа құрамдас элементтерге, әрқайсысына мақсатты өзіндік құнды белгілеу үшін бөлуге болады. Өнім осы норматив бойынша шығарылуы тиіс.

Өзіндік құнды мақсатты басқаруды өзіндік құнды басқа кез келген өзіндік құнды калькуляциялау әдісімен бірге үйлестіріп қолдануға болады, егер бір ғана жалғыз шарт сақталатын болса: өзіндік құнның, сапаның және сатылатын бағасының әртүрлі деңгейін анықтауға болады. Өзіндік құнды мақсатты басқару – тағайындалған шығындармен өнімді өндіруге тиіс кез келген кәсіпорын үшін пайдалы.

Бүгінгі күнде таргет-костинг, негізінен, инновациялық салаларда (автомобиль және машина жасау, электроника, компьютерлік, сандық технологияларда), сонымен қатар қызмет көрсету саласында қолданылады. Жүйе ең көп Жапонияда (Toyota, Nissan, Sony, Canon, NEC), Америкада және Еуропада (General Electric, Daimler AG, Caterpillar, Procter&Gamble және тағы басқа) дамыған.

Қазақстанда бұл әдіс кең таралмаған, ол экономикалық тұрақсыздықпен, басқарушылық персоналдың ұлттық типтегі ойлауымен және жоспарлы экономика қалдықтарымен сияқты объективті себептермен түсіндіріледі.

Кайдзен-костинг әдісі (жапон тілінен аударғанда – кіші қамдармен жетілдіру) Жапонияда 1980 жылдардың екінші жартысында пайда болған. Бұл әдістің мәні өнімді өндіру сатысында шығындарды біртіндеп төмендету, осының нәтижесінде рентабельділік үшін қажетті өзіндік құн деңгейі және өндірістің пайдалылығы қамтамасыз етіледі.

Бұл әдіс жапондық басқарушылық есеп моделінде таргет-костингпен қатар қолданылады. Екі жүйеде бірдей мақсатқа ие – мақсаттық өзіндік құнға жету. Бірақ бұл мақсат бірінші жағдайда жаңа өнімді жобалауда жүзеге асады, ал екіншіде – өндіріс кезеңінде.

Егер жобалау кезеңінде сметалық және мақсаттық өзіндік құн арасында айырмашылық 5 %-тен көп емес болса, онда өнімнің өндірісін бастау туралы шешім қабылдауда қарама қайшылықтар өндіріс үдерісінде кайдзен-костинг арқылы жойылады деп есептеуге болады. Сметалық және мақсаттық өзіндік құн арасында айырмасын қысқарту кайдзен-міндет деп аталады. Ол ұйымның барлық персоналына қатысты – инженерден менеджерге дейін және оны орындау персоналды басқару жүйесі арқылы тиісті деңгейде көтермелеу қажет.

Кайдзен-міндет келесі қаржылық жылға, өндіріс жоспары жасалып жатқанда жоспарлау кезеңінде анықталады. Ол әр өнім деңгейінде, сондай-ақ жалпы кәсіпорын деңгейінде қойылады.

Жалпы кәсіпорынға кайдзен-міндетті анықтау үшін жоспарланған жылдық пайданың пайызын, жылдық түсімді және айнымалы (сметалық) шығындарды білу керек. Кәсіпорын үшін 2,5 % кайдзен-міндет дегеніміз өндіріс үдерісінде жалпы кәсіпорынның айнымалы шығындарын 2,5 % төмендету тиіс дегенді білдіреді. Ол үшін әр айнымалы шығындар баптары бойынша өзінің кайдзен-міндеттері бекітіледі. Алынған есептер негізінде компанияның бөлек бөлімдері мен құрылымдық бірліктері бойынша шығындар сметасы жасалады. Тұрақты шығындар бюджеті мен бірге кайдзен-міндет алдыңғы қаржылық жылға бюджет жасау үшін қолданылады.

Кайдзен-костингтің салмақты артықшылығы – шығындарды төмендету және өндірістің пайдалылығын қамтамасыз ету. Кемшілігі – жүйені ұйымдастырудың күрделілігі, адам факторларына деген үлкен тәуелділік.

Бұл әдісті шығынды басқару басқа әдістерімен бірге өндірістің кез келген саласында қолдану мүмкін.

**Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Калькуляциялау түсінігі, түрі және оның шығындарды басқаруда атқаратын рөлі.
2. Өзіндік құнды калькуляциялау әдістерінің негізгі жіктелу белгілері және түрлері.
3. Тапсырыс бойынша калькуляциялау әдісінің мәні неде?
4. Үдеріс бойынша калькуляциялау әдісін қолдану ерекшелігі?
5. ABC әдісінің дәстүрлі шығындарды есепке алу әдістерінен айырмашылығы, артықшылығы мен кемшілігі.
6. Нақты және нормативтік өзіндік құнның шығындарын есепке алу әдістерінің сипаттамасын келтіріңіз.
7. Директ-костинг жүйесі қандай жағдайда қолданылады және оның артықшылығы неде?
8. Таргет-костинг әдісі мен кайдзен-костинг әдісі арасындағы байланыс және айырмашылық.



**10.1. Кәсіпорынның шығындарын талдау  
мәні мен мазмұны**

Шығындарды талдау бақылау функциясының маңызды элементі ретінде кәсіпорынның барлық ресурстарының тиімді пайдалануын бағалауға, өндірісте шығындарды төмендету резервтерін айқындауға, шығындар бойынша жоспарларды дайындау және оңтайлы басқару шешімдерін қабылдау үшін ақпарат жинауға көмектеседі.

Шығындарды талдау бақылау функциясының маңызды элементі болып табылады және шығындарды жоспарлау үшін ақпарат дайындайды. Талдау шығындарды басқару жүйесінде бір уақытта қызметтік циклдің соңы және басы болып табылады. Шығындарды талдау жалпы кәсіпорын бойынша, сонымен қатар өндірістік бөлімшелері бойынша, шығындардың экономикалық элементтері және калькуляция баптары, қызмет түрлері, өнім (жұмыс, қызмет) бірлігі, өндіріс үдерісінің кезеңдері мен басқа да есепке алу объектілері бойынша жасалады.

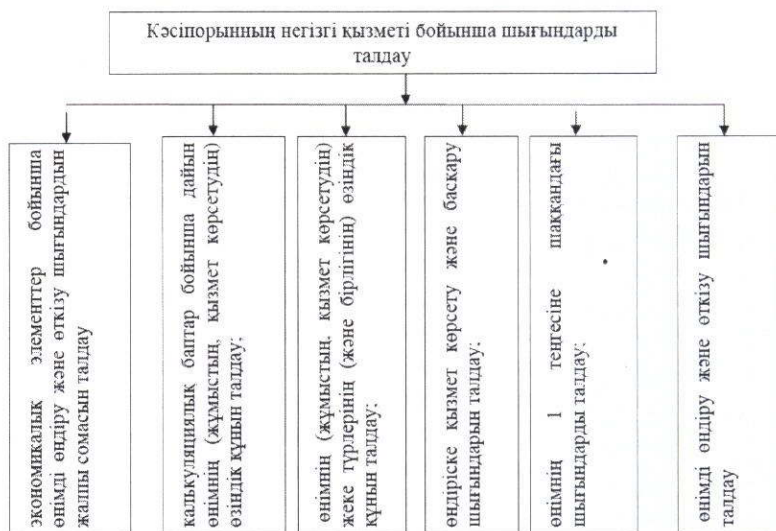
10.1-суретте кәсіпорынның негізгі қызметі бойынша шығындарды талдау мазмұны көрсетілген.

Шығындарды талдау үшін ақпарат көздері болып табылатын келесілер:

- бухгалтерлік балансқа қосымша («Әдеттегі қызмет бойынша шығыстар» бөлімі);
- кәсіпорынның статистикалық есеп беруі;
- жоспарлы және есептік шығындар сметасы мен калькуляциясы;
- синтетикалық және аналитикалық шығындар есебінің және өзіндік құнның мәліметтері.

Шығындарды талдау объектілері келесілер:

- жалпы және шығындар элементтері бойынша өнімнің толық өзіндік құны;
- өндірілген (өткізілген) өнімнің 1 теңгесіне шаққандағы шығындар деңгейі;
- өнімнің, жұмыстың, қызметтің жеке түрлерінің өзіндік құны;
- кешендік шығындар элементтері;
- кәсіпорынның жауапкершілік орталығы (ЖО).



10.1-сурет. Кәсіпорынның шығындарын талдау схемасы

Кәсіпорындардың өндірістік, қызмет көрсету және функционалды-басқарушылық бөлімшелерінде шығындар бюджеті есептеледі, бекітіледі және олардың орындалуына талдау жүргізіледі.

Кәсіпорынның негізгі қызметі бойынша шығындарды талдау келесі негізгі жұмыстардың орындалуын қамтиды:

- экономикалық элементтер бойынша өнімді өндіру және өткізу шығындарының жалпы сомасын талдау. Нәтижесінде шығындардың құрылымдағы өзгерістер мен өнімнің материал-, қор-, еңбексыйымдылығының өзгерісі анықталады;

– калькуляциялық баптар бойынша дайын өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) өзіндік құнын талдау. Калькуляциялық баптардың динамикасы шығындар қандай мақсатқа жұмсалғанын және өндірістің спецификалық ерекшеліктерін көрсетеді;

– өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) жеке түрлерінің (және бірлігінің) өзіндік құнын талдау. Кәсіпорынның жалпы өнім көлемінде ең көп үлес салмағын құрайтын бұйымдар бойынша шығындардың өзгерісі зерттеледі;

– өндіріске қызмет көрсету және басқару шығындарын талдау. Талдау нысаны болып табылатындар: жабдықтарды жұмыс күйінде ұстау және пайдалану шығындары, цехтық шығындары, жалпы өндірістік (жалпы шаруашылық) шығындары;

– өнімнің 1 теңгесіне шаққандағы шығындарды талдау. Нәтижесінде кәсіпорынның шығындары тиімді немесе тиімсіз басқарылатыны анықталады;

– өткізілген өнімнің шығындарын талдау. Талдау нысаны болып табылатындар: өткізілген өнімнің нақты өндірістік өзіндік құны және коммерциялық шығындар, яғни өнімді сату және оны тұтынушыға жеткізу шығындары.

Талдау жасау барысында есептік кезеңдегі нақты шығындар деңгейін алдыңғы кезеңде болған немесе жоспарланған шығындармен салыстыру, шығындардың көлемін және олардың құрамы мен құрылымы бойынша өзгеру себептерін айқындау, шығындардың өсу немесе қысқару факторларын белгілеу, оларды төмендету резервтерін анықтау қажет.

## **10.2. Экономикалық элементтер бойынша шығындарды талдау**

Экономикалық элементтер бойынша шығындарды талдау негізгі қызмет түрлері бойынша өнімді өндіру және өткізу шығындарын экономикалық элементтері бөлісінде зерттеуді қарастырады. Талдау экономикалық элементтері бөлісіндегі есептік кезеңнің нақты шығындарының үлес салмағын өткен кезеңнің нақты шығындарының үлес салмағымен немесе сондай-ақ жоспарланған көрсеткіштермен салыстыру арқылы жүргізіледі (10.1-кесте).



## Кәсіпорынның шығындарын экономикалық элементтер бойынша талдау

Шығындар элементі	Алдыңғы кезең		Есеп беру кезеңі		Ауытқу (+,-)		Өсу қарқыны, %-пен
	мың теңге	қорытындыға %-пен	мың теңге	қорытындыға %-пен	мың теңге	қорытындыға %-пен	
1. Материалдық шығындар							
2. Еңбекақы шығындары							
3. Әлеуметтік қажеттіліктерге аударымдар							
4. Амортизация							
5. Басқа шығындары							
Қорытынды							

Мұндай тәсіл шығындар құрылымдағы өзгерістерді анықтауға және өнімнің материалсыйымдылығының, қорсыйымдылығының, еңбексыйымдылығының өзгерісін айқындауға мүмкіндік береді. Еңбекақы шығындары үлес салмағының төмендеуі еңбек өнімділігінің жоғарылауын білдіреді. Өнімді (жұмысты, қызмет көрсетуді) өндіру және өткізу шығындарының жалпы сомасында материалдық шығындар үлесінің өзгерісін талдау барысында сыртқы қызметақы шығындарының өсуіне ерекше назар аудару керек және олардың өсу себептерін анықтау қажет.

Салыстырмалы түрде еңбекақы шығындары үлесінің өсу барысында материалдық шығындар үлес салмағының төмендеуі өнімнің құрамындағы құрылымдық өзгерістермен байланысты.

Шығындардың жалпы сомасында амортизация үлесінің өзгеруі өндірістің қорсыйымдылық және жұмысшылар еңбегінің қормен жарақтандырылу динамикасын, сондай-ақ амортизацияны есептеу жаңа әдісін қолдануды көрсетеді. Амортизациялық шығындар үлесінің төмендеуі негізгі қорлардың жаппай тозуын немесе олардың істен шығуын көрсетеді, өйткені бұл

жағдайда амортизациялық аударымдар есептелмейді, тоқтатылады. Амортизациялық шығындарының нақты төмендеу себебін кәсіпорынның негізгі қорларының жағдайы мен пайдалануын арнайы талдау көрсетеді.

Негізгі қорлардың амортизациялық шығындары үлесінің өсуі техниканың жеделдетілген амортизациясын қолданумен немесе өндіріске жаңа техника енгізумен байланысты.

Егер кәсіпорында бір есептік кезеңде негізгі қорлардың (әсіресе негізгі қорлардың белсенді бөлігі) амортизациялық шығындары үлесінің төмендеуі еңбекақы шығындары үлесінің төмендеуімен қатар бірге жүретін болса, қызметкерлердің еңбек қарқындылығының өсуі байқалады. Ал бұл өз кезегімен әлеуметтік шиеленістің өсуіне және ең жоғары білікті мамандардың жұмыстан кетуіне әкеліп соғатыны сөзсіз. Сондықтан осында талдау нәтижелеріне ерекше назар аудару керек.

Материалдық шығындарды талдау үшін кәсіпорынның есептік мәліметтері бойынша арнайы келесі кестені құрған жөн болады.

10.2– кесте

**Материалдық шығындардың өзгеруін талдау**

Материалдық шығындар түрі	Алдыңғы кезең		Есеп беру кезеңі		Үлестің өзгерісі, % (+,-)
	мың теңге	қорытындыға %-пен	мың теңге	қорытындыға %-пен	
1. Шикізат және негізгі материалдар					
2. Қосымша материалдар					
3. Отын және электрэнергия					
4. Сатып алынған жартылай фабрикаттар және құрамалар					
5. Басқа ұйымдардың қызметі					
Қорытынды					

Егер 10.2-кестенің мәліметтері бойынша, материалдық шығындардың сомасы есептік жылда өткен жылмен салыстырғанда

өсетін болса, онда өнімнің материалсығымдылығы артқаны туралы ақпарат алғанымыз. Бұл жағдайдың себебі келесілер болуы мүмкін: өнімнің номенклатурасы мен ассортименті өзгеруі, сонымен қатар шикізат пен материалдардың құны, электрэнергия тарифы және сыртқы ұйымдардың қызмет көрсету бағасының өсуі.

10.2-кестенің мәліметтері негізінде материалдық шығындардың жалпы сомасының өзгеруіне бөлек шығындар түрлерінің әсерін анықтауға болады.

Сонымен, кәсіпорынның жалпы шығындарын экономикалық элементтер бойынша талдау элементтер және құрылым бөлісінде шығындар сомасының өзгеруінің нақты себептерін айқындауға мүмкіндік береді.

### **10.3. Калькуляциялық баптар бойынша өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) өзіндік құнын талдау**

Калькуляциялық баптар бойынша өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) өзіндік құнын талдаудың нысаны – кәсіпорынның (немесе өндірістік бөлімшелердің) дайын өнімінің өзіндік құны. Калькуляциялық баптар бойынша шығындар қандай мақсатқа жұмсалғанын және өндірістің спецификалық ерекшеліктерін көрсетеді.

Талдауды жүргізу үшін 10.3-кесте құрылады. Калькуляциялық баптар бойынша өзіндік құнды талдау есептік жылда алдыңғы жылмен салыстырғанда қандай шығын баптарында үнемдеу орын алғанын, ал қандайда артық шығын жұмсалғанын анықтауға мүмкіндік береді. Ең көп өзгерістер болған шығын баптары айқындалып және олардың себептері анықталады.

Тікелей шығын баптары бойынша шығындардың өзгеру себепінің бірі болып өнім (жұмыс, қызмет көрсету) көлемінің өсуі (немесе төмендеуі) мен оның құрылымының өзгеруі болып табылады.

Тікелей материалдық шығындардың (қайтарылма қалдықтар шегерілген шикізат пен материалдар; технологиялық мақсатқа арналған отын мен энергия) өзгеру себебі: сондай-ақ материалдың, отын және энергияның шығын нормасы мен бағаның (тарифтің) өзгеруі болып табылады.



**Калькуляциялық баптар бойынша өнімнің  
(жұмыстың, қызмет көрсетудің) өзіндік құнын талдау**

жол №	Шығын баптары	Сума, мың тенге		Үнемдеу (-), артық шығын (+)	
		алдыңғы жыл	есеп жы- лы	мың тенге	%
1	2	3	4	5	6
1	Шикізат пен материалдар				
2	Қайтарылатын қалдықтар (шегеріледі)				
3	Технологиялық мақсатқа арналған отын және энергия				
4	Өндірістік жұмысшылардың негізгі еңбекақылары				
5	Өндірістік жұмысшылардың қосымша еңбекақылары				
6	Өндірістік жұмысшылардың әлеуметтік қажеттіліктеріне аударым				
7	Жабдықтарды жұмыс күйінде ұстау және пайдалану шы- ғындары				
8	Өндірісті дайындау мен іске қосу шығындары				
9	Цехтық шығындары				
10	Жалпы цехтық шығындар (1 жол + 2 жол + ... + 9 жол)				
11	Жалпы өндірістік (жалпы шаруашылық) шығындар				
12	Ақаулықтардан болған шы- ғындар (бекітілген ережелер шегіндегі тек өндірісте рұқсат етілген шығындар)				
13	Басқа да өндірістік шы- ғындар				
14	Өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) жалпы өндірістік өзіндік құны (10 жол + 11 жол + 12 жол + 13 жол)				
15	Өндірістен тыс (коммер- циялық) шығындар				

1	2	3	4	5	6
16	Өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) толық өзіндік құны (14 жол + 15 жол)				
17	Толық өзіндік құнның ішінде тікелей шығындар (16 жол – (7 жол + 8 жол + 9 жол + 11 жол + 12 жол + 13 жол + 15 жол))				

«Негізгі өндірістік жұмысшылардың еңбекақы» атты баптың өзгеру себебі: өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) еңбек сыйымдылығы мен орташа сағаттық еңбекақының өзгеруі болып табылады.

Тікелей материалдық шығын мен өндірістік жұмысшылардың тікелей еңбек шығынының өзгеруіне факторлардың әсері өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) жеке түрінің өзіндік құнын талдау барысында анықталады.

Өндірісті дайындау мен іске қосу шығындарының өзгеру себебі: есептік жыл мен алдыңғы жылдың осы шығындар сметасын салыстыру арқылы анықталады. Жанама шығындардың (жалпы цехтық және жалпы шаруашылық) өзгерісін талдау барысында кәсіпорынның арнайы мәліметтері бойынша олардың есеп жылы мен алдыңғы жылғы сметалары бір-бірімен салыстырылып зерттеледі.

Егер ақаулықтан болған шығындар өсетін болса, онда олардың себептері зерттеледі. Ақау шығындарымен күресу үшін кәсіпорында қандай жұмыстар жасалғаны анықталады. Басқа өндірістік шығындарды талдау олардың құрамындағы бөлек түрлеріне жүргізіледі және есеп жылын алдыңғы жылмен салыстырғанда олардың өзгеру себептері анықталады.

Өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) жеке түрінің өзіндік құны калькуляциясын талдау кезінде есептік жылдың нақты көрсеткіштері жалпы және бөлек баптар бойынша жоспарланған көрсеткіштермен немесе зерттелетін өнімнің алдыңғы жыл мәліметтерімен салыстырылады.

Жалпы өнім (жұмыс, қызмет көрсету) көлемінде ең көп үлес салмағын құрайтын бұйымдарға ерекше көңіл бөлу керек. Мұнда жалпы өнімнің өзіндік құнында артық шығын жоқ болғаны-

мен соның ішіндегі жеке калькуляциялық баптарында айтарлықтай артық шығын болуы мүмкін екенін ескеру керек. Сондықтан өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) жеке түрінің калькуляциясын талдау барысында тек қана жалпы нақты өзіндік құнның жоспарланған немесе алдыңғы жылғы өзіндік құннан болған ауытқуын ғана емес, сонымен қатар жеке калькуляциялық баптары бойынша ауытқуларды да зерттеу керек.

#### **10.4. Өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) 1 теңгесіне шаққандағы шығындарды талдау**

Тәжірибеде өнімнің өзіндік құнын талдау барысында сапалық көрсеткіш ретінде сатылған өнімнің 1 теңгесіне шаққандағы шығындар көрсеткіші жиі есептеледі. Аталған көрсеткіш ағымдағы бағамен өндірілген өнім құнына өнімді өндіру мен өткізуге кеткен жалпы шығындар сомасының қатынасы ретінде есептеледі.

$$S / Q(P),$$

мұндағы  $S$  – өнімнің толық өзіндік құны, яғни өнімді өндіру мен өткізуге кеткен жалпы шығындар сомасы, мың теңге;

$Q(P)$  – өндірілген өнімді сатудан түскен түсім, мың теңге.

Егер бұл көрсеткіштің деңгейі 1,0-ден төмен болса, өнім өндірісі табысты, ал 1-ден жоғары болса, өнім өндірісі шығынды (тиімсіз) болып табылады.

Өнімнің 1 теңгесіне шаққандағы шығындар көрсеткіші өнімнің өзіндік құнын жалпылаушы маңызды көрсеткіш болып табылады. Ол өзінің әмбебаптылығымен ерекшеленеді: кез келген өндірістік салада есептеуге болады және өзіндік құн мен пайда арасындағы тікелей байланысты көрсетеді.

Өнімнің 1 теңгесіне шаққандағы шығындардың деңгейі көрсеткішін келесідей түсіндіруге болады: біріншіден, 1 теңгеге бағаланған өнімді өндіру үшін қажетті шығындар сомасы ретінде, екіншіден, өнімнің құны құрылымын сипаттайтын салыстырмалы мөлшері ретінде.

Аталған көрсеткіштің өзгеру динамикасы негізгі үш фактор әсерінен жүзеге асырылады:



- өндірілетін өнім, жұмыс немесе қызмет көрсету бағасының өзгерісінен;
  - өндірілетін өнім, жұмыс немесе қызмет көрсету көлемі мен ассортиментінің өзгерісінен;
  - айнымалы шығындардың үлес салмағы мен тұрақты шығындар сомасының өзгеруі арқылы өндірілетін өнім (жұмыс немесе қызмет көрсету) бірлігі өзіндік құнының өзгерісінен.
- Өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындарды факторлық талдау схемасы 10.2-суретте берілген.



**10.2-сурет.** Өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындар деңгейін белгілейтін факторлар арасындағы өзара қарым-қатынас

Өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындар өзгерісіне жоғарыда көрсетілген факторлардың әсері тізбекті алмастыру әдісімен және сатылатын өнімді шығару туралы мәліметтері бойынша есептеледі.

*Мысал.* 2014–2015 жылдар аралығында «РАХАТ» АҚ-ының жылдық есеп мәліметтері бойынша сатылған өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындарына талдау жасасақ (10.4-кесте).

## «РАХАТ» АҚ өнімінің 1 теңгесіне шаққан шығындарын талдау

	Көрсеткіштер	2014 жыл	2015 жыл	Ауытқу (+,-)	Өсу қарқыны, %
1	Сатудан түскен түсім Q(P), мың теңге	36178314	34037922	-2140392	94,08
2	Сатылымның толық өзіндік құны S, мың теңге	33275995	30237520	-3038475	90,87
3	Өнімді сатудан түскен пайда (1 ж. – 2 ж.), мың теңге	2902319	3800402	+898083	131,94
4	Сатылған өнімнің 1 теңгесіне кеткен шығындар (2 ж. / 1 ж.), теңге	0,92	0,89	-0,03	-

Ескерту: дерек көздері кәсіпорынның жылдық есептерінен алынған [17]

10.4-кесте бойынша 2014 жылмен салыстырғанда 2015 жылы кәсіпорынның сатудан түскен түсімі 2 140 392 мың теңгеге немесе 5,92 (100,0-94,08) %-ке төмендеді, өнімнің толық өзіндік құны 3 038 475 мың теңгеге немесе 9,13(100,0-90,87) %-ке төмендеді. Сонымен бірге, пайда 898 083 мың теңгеге немесе 31,94 %-ке өсті және сатылған өнімнің 1 теңгесіне кеткен шығындар 3 тиынға төмендеді, бұл кәсіпорынның қаржылық жағдайы жақсарғанын сипаттайды. Осы қарастырылып отырған кезеңде өнімнің өзіндік құнының төмендеу қарқынына (9,13 %) қарағанда өнімді сатудан түскен түсімнің төмендеу қарқыны (5,92 %) азырақ болғанымен байланысты.

Өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындарға факторлық талдау жасаймыз:

1. Өткізілген өнімнің 1 теңгесіне кеткен шығындар өзгерісіне өзіндік құнның әсері:

$$\Delta \text{Шығыс} = S_{2015} / Q(P)_{2015} - S_{2014} / Q(P)_{2014} = 30237520/34037922 - 33275995 / 34037922 = 0,89 - 0,98 = -0,09 \text{ теңге}$$

2. Өткізілген өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындар өзгерісіне түсімнің әсері:

$$\Delta \text{Шығ}_{Q(P)} = S_{2014} / Q(P)_{2015} - S_{2014} / Q(P)_{2014} = 33275995 / 34037922 - 33275995 / 36178314 = 0,98 - 0,92 = +0,06 \text{ теңге}$$

3. Өткізілген өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындар өзгерісіне түсім мен өзіндік құнның жалпы әсері:

$$\Delta \text{Шығ}_{Q(P)} = - 0,09 \text{ теңге} + 0,06 \text{ теңге} = - 0,03 \text{ теңге}$$

Сонымен, «РАХАТ» АҚ 2014 жылмен салыстырғанда 2015 жылы өнімнің 1 теңгесіне кеткен шығындардың 3 тиын (0,03 теңге) көлеміндегі үнемдеу келесіден болды: өнімнің өзіндік құнының төмендеуінен 0,09 теңге үнем, ал өнімді сатудан түскен түсімнің төмендеуінен 0,06 теңге артық шығын болды.

**Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Шығындарды басқару функциялары арасында талдаудың атқаратын рөлі және алатын орны.
2. Шығындарды талдау үшін қандай негізгі ақпарат көзі қолданылады?
3. Шығындарды талдау объектілерін келтіріңіз.
4. Өнімді өндіруге кеткен шығындардың жалпы сомасын талдау тәртібін көрсетіңіз. Экономикалық элементтері бойынша шығындарды талдау нені анықтауға мүмкіндік береді?
5. Калькуляциялық баптар бойынша өнімнің (жұмыстың, қызметтің) өзіндік құнын талдау қалай жүргізіледі?
6. Өнімнің (жұмыстың, қызмет көрсетудің) 1 теңгесіне шаққан шығындарды талдау маңыздылығын көрсетіңіз.
7. Өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындар деңгейіне әсер ететін факторларды атаңыз.
8. Өнімнің 1 теңгесіне шаққан шығындарды факторлық талдау үшін қандай әдіс қолданылады? Осы талдауды жүргізу тәртібін келтіріңіз.



### ШЫҒЫНСЫЗДЫҚТЫ ТАЛДАУ

#### 11.1. Шығынсыздықты талдау мәні. «Шығын – өндіріс көлемі – пайда» өзара байланысты талдау шарттары

Заманауи экономикада өндірістік кәсіпорынның мақсаты пайда табу болып табылатыны сөзсіз. Дәл пайда арқылы кәсіпорын тұрақты қызмет жасайды және ары қарай даму үшін өзіне қажетті деңгейде жағдайды қамтамасыз етуі мүмкін. Кәсіпорынның тұрақты пайдасы салынған капиталға дивиденд түрінде көрініс табады, жаңа инвесторларды тартуға ықпалын тигізеді, демек, кәсіпорынның меншікті капиталының өсуіне алып келеді. Сондықтан кәсіпорынның тиімді қызметі бойынша мәселелерге қызығушылық анық болатыны түсінікті.

Компания менеджеріне басқару қызметі бойынша әртүрлі шешімдерді қабылдауға тура келеді, мысалы, тауарлардың сату бағасын белгілеу, сату көлемін жоспарлау, жаңа бөлшек сауда нүктелерін ашу, шығындардың кейбір түрлерін көбейту немесе керісінше үнемдеуге қатысты шешімдерді қабылдау. Қабылданатын басқару шешімдердің салдарын түсіну және бағалау үшін операциялық талдау немесе шығынсыздықты талдау қажет.

Жоғарыда көрсетілгендей, экономикада шығынсыздықты талдау маңызды мәселе болып табылады. Шығынсыздықты талдау барысында, жаңа өндірісті ұйымдастыру үшін, қанша қаржы керектігі бағаланады және жаңа өнімді өндіру үшін іске салынатын капитал туралы жан-жақты талдаулар жасалады.

Жаңа өнімді өндіруге кеткен барлық шығындардың сомасы және оған қосылған бастапқы кезде осы өндірісті іске қосу үшін салынған капитал мөлшері мен өнімді нарыққа шығарып, сатқанда алынған барлық табыстардың сомасы тең болатын уақыт аралығы ізделеді. Сонымен қанша уақыт мөлшерінде өндіріс шығынсыз нүктеге жететіні, яғни шығын және кіріс тең болатын уақыт анықталады.

Шығынсыздықты талдау негізгі өнімдерді шығару мен өткізудің өзіндік құн құрылымын талдау бойынша жүйелік жұмыстарды және барлық шығындарының айнымалылар (өндіріс көлемі мен сату көлемінің өзгеруіне орай өзгереді) мен тұрақтыға (өндіріс көлемі өзгеруіне байланысты өзгермейтін) бөлінуін қамтиды.

Шығынсыздықты талдаудың негізгі мақсаты – шығынсыздық нүктесін анықтау, яғни пайданың нөлдік мәніне сәйкес келетін тауар көлемін сату. Шығынсыздықты талдаудың маңыздылығы нақты немесе жоспарланған пайданы инвестициялық жоба процесінде шығынсыздық нүктесі мен кәсіпорынның пайданы алып келетін іскерлігі сенімінің кейінгі бағасы мен салыстыруына негізделген.

Шығынсыздықты талдау ВЕР-талдау (англ. Break – Even – Point analysis, Break – Even – Point шығынсыздық нүктесін білдіреді) немесе СVP-талдау (англ. Cost – Volume – Profit analysis) ретінде кеңінен таралған, яғни «шығын – өндіріс көлемі – пайда» өзара қарым-қатынасты талдауды білдіреді.

СVP-талдау қысқа мерзім аралығында жүзеге асырылады және өндіріс көлемі, түсімдер, шығындар және пайда арасындағы қысқа мерзімді байланысты белгілеуге негізделген. Бұл жерде өнім шығарылымы кәсіпорында бар өндірістік қуаты деңгейімен шектелетін уақыт аралығы қысқа мерзімді деп (әдетте 1 жыл) саналады.

СVP-талдаудың ерекшелігі – басқару шешімдерін қабылдау үшін болатын шынайы ақиқатты маңызды дәрежеде жеңілдететін шектеулер мен жорамалдар қатарын сақтау барысында жүргізілетіні.

Шығынсыздықты талдау барысындағы негізгі жорамалдар мен шектеулер келесілер:

1) шығындарды тұрақты және айнымалыға бөліп толық жіктеу. Мұндай жіктелім болмаса, шығынсыздық нүктесі мен маржиналды табысты есептеу мүмкін емес;

2) қарастырылып отырған релеванттық диапазонда өнімді өндіру және сату көлемінің теңдігі, сонымен қатар дайын өнім қорларының болмауы. Мұнда релеванттық диапазон дегеніміз – өндіріс көлемінің өзгеруіне қатысты айнымалы шығындар өзгертін, ал тұрақты шығындар өзгермейтін уақыт аралығы;

3) релеванттық мерзімде өнімді сату бағасының өзгермеуі;  
4) релеванттық мерзімде өндіріс үдерісінде тұтынылатын ресурстар бағасының өзгермеуі;

5) релеванттық диапазонда өндірілетін өнім ассортиментінің өзгермеуі. Бұл шектеу өнімдердің бірнеше түрлерін өндіруде маңызды болып табылады;

6) бір ғана шығынсыздық нүктесін есептеу және талдау. Бұл шарт өнімнің бір ғана түрі өндіріледі деп қарастырады. Әртүрлі тауарды шығаратын өндірісте өндіріс көлемінің бірнеше сыни нүктелері есептеледі;

7) өнімді сатудан түскен түсім өнімді өндіру мен сату көлеміне қатысты сызықты байланыста болады;

8) қарастырылатын релеванттық мерзімде еңбек өнімділігі өзгеріссіз қалады;

9) ақшаның мерзім бойынша өзгертін құны ескерілмейді.

Мұндай шарттарды елемей елеулі қате есеп пен басқаруда дұрыс емес қорытындыларға алып келеді. Бұл шындығында айнымалы және тұрақты шығындар қызмет көлемінің өзгеруіне шартсыз тәуелді немесе тәуелсіз болмайтынын білдіреді; сатылмаған тауар қорларының болмауы бизнесте ішінара жағдай болып табылады; жұмыс тәжірибесі әсерінен еңбек өнімділігі үлестік айнымалы шығындарды өзгеріссіз қалдырмайды.

Алайда бұл шектеулер шынайы ақиқатта шығынсыздықты талдаудың қиын болуы мүмкін екендігін растайды, бірақ оның жасалуы баға құру, ассортименттік саясат, өндіру және сату рентабельдігін арттыру мәселелерін шешу жолдарын іздестіруге бағытталған.

ВЕР-талдау немесе СVP-талдау шығынсыздық нүктесін, маржиналды табысты, операциялық тұтқаны анықтаумен байланысты.

## 11.2. Шығынсыздық нүктесі және оны есептеу әдістемесі

Шығынсыздық нүктесінің (ағылш. break-evenpoint– ВЕР) экономикалық мәні кәсіпкердің пайдасы нөлге тең болатын өнімнің сыни өндіру немесе сату көлемі болып табылуында. Пайда – ол жалпы табыстардың (TR – totalrevenue) және шы-



ғындардың (ТС– totalcost) арасындағы айырма болып табылады. Шығынсыздық нүктесінде табыстар шығындарды жабады. Шығынсыздық нүктесінен асу кәсіпорын пайда алып жатқандығын, ал төмен болу кәсіпорын шығынға ұшырап жатқандығын білдіреді.

Шығынсыздық нүктесі компанияның қаржылық жағдайын анықтау барысында маңызды көрсеткіштердің бірі болып табылады. Шығынсыздық нүктесінен өндіріс және сату көлемінің асуы компанияның қаржылық тұрақтылығын анықтайды. Сондай-ақ ВЕР мөлшері компанияның қаржылық тұрақтылығын анықтау үшін маңызды болып табылады. Мысалы, егер ВЕР мөлшері өсетін болса, бұл жағдай пайда алумен байланысты мәселелер бар екендігін көрсетеді. Сонымен қатар ВЕР кәсіпорынның өсуімен бірге өзгереді, бұл тауар айналымының ұлғаюына, сатылым желісін жетілдіруіне, бағаның өзгеруіне және басқа да факторларға байланысты.

Жалпы айтқанда, кәсіпорынның шығынсыздық нүктесін есептеу келесілерге мүмкіндік береді:

– жоба тек қана келесі сатылым көлемінен өтелетінін ескере отырып, соған ақша салмау немесе салуға болатынын анықтауға;

– кәсіпорында уақыт бойынша ВЕР-дің өзгеруімен байланысты мәселені анықтауға;

– өнімнің сату көлемі мен бағасының өзгерісін есептеуге, яғни егер де тауардың бағасы өзгерсе немесе керісінше өзгеріссіз қалатын болса, қалай өнімнің сату/өндіру көлемін өзгерту керек екендігін анықтауға;

– шығынға ұшырамау үшін түсімді қаншалықты деңгейде төмендетуге болатынын анықтауға (егер нақты табыс есептелген табыстан жоғары болатын болса).

Шығынсыздық нүктесін есептеу үшін шығындарды айнымалы және тұрақты деп бөлу қажет (шығындардың осы түрлері жөнінде жіктелімі 2-бөлімде сипатталған).

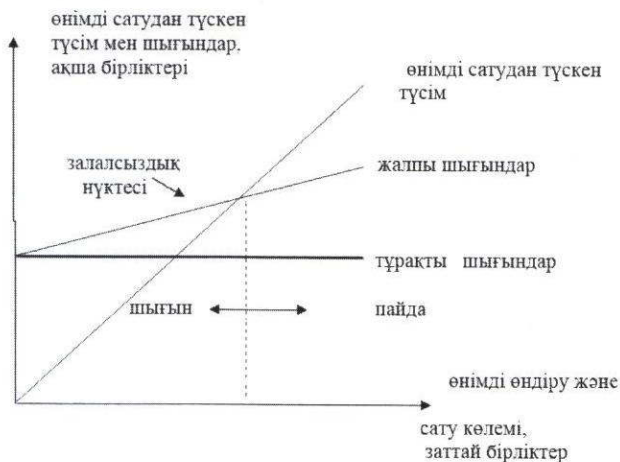
Тұрақты шығындар – өндіріс көлеміне (сату көлемі) байланысты емес шығындар. Оған: амортизациялық аударымдар, әкімшілік-басқару персоналының негізгі және қосымша еңбек ақысы (аударымдармен бірге), жалдау төлемі және т.б. Тұрақты шығындардың өзгеруіне келесі факторлар әсер етеді: өндірістік

куаттың (өнімділіктің) өсуі/төмендеуі, өндірістік цехты ашу/жабу, жалдау құнының төмендеуі/жоғарылауы, инфляция (ақшаның құнсыздануы) және т.б.

Айнымалы шығындар – әрбір өнім бірлігін қосымша өндірумен (қосымша сатумен) бірге өседі Оларға: негізгі және қосымша материалдар, керек-жарақтар, жартылай фабрикаттар, технологиялық қажеттіліктерге отын және энергия, негізгі жұмысшылардың негізгі және қосымша еңбек ақылары (аударымдармен бірге) және т.б. Өнімді өндіру және сату көлемі жоғары болған сайын айнымалы шығындардың сомасы да жоғары болады. Өнім бірлігіне жұмсалған айнымалы шығындар өндіріс көлемінің өзгеруімен байланысты өзгермейтінін білу маңызды болып табылады. Өнім бірлігіне кеткен айнымалы шығындар шартты тұрақты болып табылады.

Шығынсыздық нүктесін есептеудің графикалық және математикалық тәсілдері бар. Оларды толығырақ қарастырсақ.

Шығынсыздық нүктесін графикалық тәсілмен есептеу. «Шығын – өндіріс көлемі – пайда» арасындағы өзара қарым-қатынасты талдау барысындағы шарттарды (11.1-бөлім) ескере отырып, CVP-талдауды графикалық әдіспен 11.1-сурет мысалында көруге болады.



11.1-сурет. Шығынсыздық графигі

Шығынсыздық нүктесін графикалық есептеу келесі сатылардан тұрады:

1) тұрақты шығындар сызығы кәсіпорынның осындай шығындары деңгейінде көлденең сызықты білдіреді;

2) өнімді сатудан түскен түсім сызығы кәсіпорынның өнім бірлігі бағасы мен сатылым көлемі туралы мәліметтер негізінде сызылады;

3) жалпы шығындар сызығы өнім бірлігіне кеткен айнымалы шығындар, оның саны мен тұрақты шығындар туралы мәліметтер негізінде жүргізіледі. Мұнда, ең алдымен, айнымалы шығындар сызығын сызып, кейіннен оны тұрақты шығындар деңгейіне көтеруге болады;

4) түсім мен жалпы шығындар сызықтары қиылысқан нүктеге өнімді сату көлемі мен түсімнің сыни (табалдырық) мөлшерлері сәйкес келеді. Сыни сатылым көлемінің оң жағында пайда аймағы, ал сол жағында шығын аймағы орналасқан.

11.1-суретте көріп отырғанымыздай, өндіріс көлемінің өсуімен бірге пайда аймағы кеңейеді және өндірістік қуаттар максималды жүктелген кезінде өндіріс ең тиімді болады.

Шығынсыздық нүктесін анықтаудың математикалық тәсілі. Шығынсыз (сыни) өндіріс немесе сату көлемі келесі теңдеумен есептеледі:

$$P * Q = FC + AVC * Q ,$$

мұндағы  $P$  (price) – өнім бірлігінің бағасы;

$Q$  – өндірілген (сатылған) өнімдердің бірлік саны;

$FC$  (fixedcost) – жалпы тұрақты шығындар;

$AVC$  (average variable cost) – өнім бірлігіне кеткен айнымалы шығындар.

Шығынсыз өндіріс көлемін бірнеше тәсілдермен есептеуге болады:

1. Заттай өлшем бірліктерімен алғанда өнімнің сыни өндіріс/сату көлемі:

а) бір ғана өнім түрін өндірген кезде:

$$BEP_{\text{зат}} = FC / (P - AVC) = FC * Q / (TP - VC) ,$$

мұндағы  $TR$  (totalrevenue) – түсім (табыс);



VC (variable cost) – жалпы айнымалы шығындар;

б) бірнеше өнім түрін өндірген кезде:

$$BEP_{\text{зат}} = FC / ((P_1 - AVC_1) * d_1 + (P_2 - AVC_2) * d_2 + \dots + (P_n - AVC_n) * d_n),$$

мұндағы  $d_i$  – барлық өнім түрін сатудан түскен түсімдегі  $i$ -тауарын сатудан түскен түсімнің үлесі,  $i = 1, 2, \dots, n$ .

2. Ақша өлшем бірліктерімен алғанда сыни өндіріс/сату көлемі:

а) бір ғана өнім түрін өндірген кезде:

$$BEP_a = BEP_{\text{зат}} * P;$$

б) бірнеше өнім түрін өндірген кезде:

$$BEP_a = BEP_{\text{зат}} * d_1 * P_1 + BEP_{\text{зат}} * d_2 * P_2 + \dots + BEP_{\text{зат}} * d_n * P_n,$$

мұндағы  $P_i$  –  $i$ -тауарының бағасы,  $i = 1, 2, \dots, n$ .

3. Өнімнің сыни өндіру / сату көлемі маржиналдық табысты (MR – marginal revenue) арқылы есептеуге болады. Ол айнымалы шығындарды қаржыландырудан қалған және кейіннен тұрақты шығындарды жауып пайда алу үшін қолданылатын түсім бөлігін сипаттайды.

Маржиналдық табыс айнымалы шығындар мен түсім арасындағы айырмашылық ретінде анықталады:

$$MR = TR - VC.$$

Өнім бірлігіне келетін маржиналдық табысты бағамен өнім бірлігінің айнымалы шығындары арасындағы айырмашылық ретінде есептеуге болады:

$$AMR = MR / Q = P - AVC.$$

Маржиналдық табыс коэффициенті  $K_{MR}$  – бұл кәсіпорын түсіміндегі маржиналдық табыстың үлесі. Ол түсімнің әрбір қосымша теңгесі қанша тиын пайда алып келетінін көрсетеді.

$$K_{MR} = MR / TR = AMR / P.$$

Сонда ақшамен өлшенген шығынсыздық нүктесін анықтау үшін келесі формуланы қолдануға болады:

$$BEP_a = FC / K_{MR}.$$

Осы кезде есептік қорытынды бойынша пайда нөлге тең болатындай сыни түсім сомасы табылады.

Формула бойынша есептеулерді автоматтандыру үшін электрондық кесте бағдарламасын қолдану өте ыңғайлы. Бұл мақсаттар үшін Excel сай келеді.

Шығынсыздық нүктесін есептеу формуласы барлық кәсіпорындар үшін бірдей болатындығына қарамастан, әртүрлі салалар бойынша оны есептеудің өзіндік ерекшеліктері болады. Оларды нақты мысалдарда қарастырсақ.

Біртекгі өнім өндіруге бағытталған өндірістік кәсіпорындарда шығынсыздық нүктесін заттай өлшеммен де және ақшалай өлшеммен де есептеуге мүмкіндігі болады. Мысалы, 11.1-кестеге сәйкес BEP-ті есептеу үшін кәсіпорынның сату көлемі, өнімді сату бағасы, айнымалы және тұрақты шығындар туралы мәліметтерін қолданамыз.

11.1-кестеден көріп отырғанымыздай, осы өндірістік кәсіпорын 35000 дана немесе 28000 теңге сатылым көлемінен бастап пайда алуы мүмкін.

Сонымен бірге сауда кәсіпорындары әртүрлі бағасы болатын кең ассортиментті өніммен сипатталады, сол себепті әр тауар түрі үшін сыни көлемді есептеу физикалық тұрғысынан мүмкін емес. Сауда кәсіпорындары үшін жалпы BEP-ті есептеу орынды болып табылады. Ол үшін, мысалы, кәсіпорынның тек қана сатудан түскен түсімін және жалпы шығындардың айнымалы және тұрақтыға шартты түрде бөлінуін қолданамыз (11.2-кесте).

Егер сауда кәсіпорны 5 510 мың теңге сомасынан жоғары тауар сататын болса, онда ол пайда көреді, керісінше түсім бұл көрсеткіштен төмен болса, сауда нүктесі шығынға ұшырайды. Осындай жағдайда түсімнің әрбір қосымша теңгесі 40 тиын пайда алып келеді.

**Өндірістік кәсіпорын үшін өнімнің сыни өндіріс/сатылым  
көлемін есептеу**

	<b>Көрсеткіштер</b>	<b>Есептеу тәсілі</b>	<b>Сома, мың теңге</b>
1	Сату көлемі, дана		100000
2	Сату бағасы (P), мың теңге		0,8
3	Сатудан түскен түсімдер (TR), мың теңге	$TR = P * Q$	80000
4	Айнымалы шығындар (VC), мың теңге		50000
5	Өнім бірлігіне кеткен айнымалы шығындар (AVC), мың теңге	$AVC = VC / Q$	0,5
6	Маржиналдық табыс (MR), мың теңге	$MR = TR - VC$	30000
7	Тұрақты шығындар (FC), мың теңге		10500
8	Пайда, мың теңге	$MR - FC$	19500
9	Натуралдық өлшемдегі шығынсыздық нүктесі, дана	$BEP_a = FC / K_{MR}$	35000
10	Ақша өлшемдегі шығынсыздық нүктесі, мың теңге	$BEP_a = BEP_{зат} * P$	28000

**Сауда кәсіпорын үшін өнімнің сыни өндіріс/сатылым  
көлемін есептеу**

	<b>Көрсеткіштер</b>	<b>Есептеу тәсілі</b>	<b>Сома, мың теңге</b>
1	Сатудан түскен түсімдер (TR), мың теңге		6530
2	Айнымалы шығындар (VC), мың теңге		3918
3	Маржиналдық табыс (MR), мың теңге	$MR = TR - VC$	2612
4	Тұрақты шығындар (FC), мың теңге		2204
5	Пайда, мың теңге	$MR - FC$	408
6	Маржиналдық табыс коэффициенті	$K_{MR} = MR / TR$	0,4
7	Шығынсыздық нүктесі $BEP_a$ , мың теңге	$BEP_a = FC / K_{MR}$	5510

Өндірістің шығынсыздық нүктесін (немесе табыстылық шегін) есептеумен бірге кәсіпорынның «қаржылық тұрақтылық қоры» анықталады. Бұл көрсеткіш түсім және табыстылық шегі арасындағы айырмашылық болып табылады.

Мысалы, жоғарыда көрсетілген бірінші мысалда, өндірістік кәсіпорын үшін «қаржылық тұрақтылық қоры» 80 000 мың теңге – 28 000 мың теңге = 62 000 мың теңгені құрайды. Бұл көрсеткішті сатудан түскен түсімге пайызбен де көрсетуге болады. Біздің мысалда ол 77,5 %-ке (62000/80000) тең.



Қаржылық тұрақтылық қоры көрсеткіші экономистер мен менеджерлерге кәсіпорынның қаржылық жағдайына қауіп келтірмей қаншалықты деңгейде сатудан түскен түсімді төмендетуге болатынын анықтауға мүмкіндік береді. Есептеулер бойынша кәсіпорын 77,5 %-ке дейін түсімдердің төмендеуін ешқандай ауыртпалықсыз көтере алады.

Кәсіпорын үшін жағымды жағдай – «қаржылық тұрақтылық қоры» теріс болмауы, яғни өнім өзіндік құннан төмен бағамен сатылмауы қажет. Көрсеткіштің теріс мәнінде (түсім табыстылық шегінен төмен болған жағдайда), кәсіпорынның қаржылық жағдайы төмендейді және өтімді қаражат тапшылығы пайда болады.

### 11.3. Операциялық тұтқаның мәні

Операциялық тұтқа (өндірістік тұтқа, өндірістік леверидж) – бұл өнімді (жұмыс, қызмет көрсету) сату көлемінің өзгеруіне байланысты кәсіпорынның пайдасын басқару механизмі. Осы көрсеткіш кәсіпорынның жалпы шығындар құрылымда тұрақты шығындардың үлесін сипаттайды.

Операциялық тұтқа әсері кез келген сатудан түскен түсім өзгерісі әрқашанда пайданың қатты өзгерісін тудыруынан көрінеді.

Мысал. Кәсіпорында бірінші жылы айнымалы шығындар 26 600 мың теңгені және тұрақты шығындар 7 500 мың теңгені (толық шығын сомасы – 34 100 мың теңге) құрайтын жағдайда сатудан түскен түсім 35 000 мың теңге болды. Пайда 900 мың теңгеге тең.

Келесі жылы сатудан түскен түсім 38 150 мың теңгеге (+9,0 %) дейін өседі деп болжамдайық. Мұнда айнымалы шығындар да сол 9,0 %-ке өседі, яғни  $26600 + 9,0 \% * 26600 = 28\,994$  мың теңге құрайды. Тұрақты шығындар өзгеріссіз қалады (7 500 мың теңге). Жалпы шығындар 36494 (28994+7500) мың теңге, пайда 1 656 мың теңгеге тең болады, яғни алдыңғы жылмен салыстырғанда 84 %-ке жоғары.

Сонымен, алдыңғы жылмен салыстырғанда сатудан түскен түсім 9 %-ке көтерілсе, пайда 84 %-ке дейін өсті.

Тәжірибеде операциялық тұтқаның әсер ету күшін анықтау үшін маржиналдық табыстың пайдаға қатынасы қолданылады. Маржиналдық табыс сатудан түскен түсім мен айнымалы шығын арасындағы айырмашылық болып табылады. Маржиналдық табыс тек қана тұрақты шығындарды ғана жабуға емес, сонымен қатар пайданы қалыптастыруға да жеткілікті болғаны дұрыс.

Операциялық тұтқаның әсер ету күші = маржиналдық табыс / пайда = (сатудан түскен түсім – айнымалы шығындар) / пайда,

немесе

Операциялық рычагтың әсер ету күші = ((сату бағасы – өнім бірлігіне кеткен айнымалы шығындар) \* өнім бірлігінің саны) / ((сату бағасы – өнім бірлігіне кеткен айнымалы шығындар) \* өнім бірлігінің саны – жалпы тұрақты шығындар).

Көрсетілген мысалда:

$$\text{Операциялық тұтқаның әсер ету күші} = (35000 - 26600) / 900 = 9,33.$$

Бұл сатылымды 1 %-ке арттыру/қысқарту күтілген пайда сомасын 1 %-ке қарағанда 9,33 есе, яғни 9,33 %-ке өсуге/кемуге алып келетінін білдіреді. Сатудан түскен түсім мүмкін 3 %-ке дейін өседі деп айтсақ, пайда  $3 \% * 9,33 = 28,0$  %-ке дейін өседі, сатудан түскен түсім 10 %-ке дейін төмендейтін болса, пайда  $10 \% * 9,33 = 93,3$  %-ке дейін төмендейді. Жоғарыда келтірген мысалда 9 %-ке түсімнің көтерілуі пайданы  $9,0 \% * 9,33 = 84$  %-ке өсірді.

Операциялық тұтқаның әсер етуі туралы тәжірибелік қорытынды: жоғары операциялық тұтқалар жалпы шығындар құрылымында тұрақты шығындардың үлесі жоғары кәсіпорындарда болады. Операциялық тұтқаның төмен деңгейі тұрақты шығындар үлесі төмен ұйымдарға тән, яғни ұйымдағы жалпы шығындардың құрамында айнымалы шығындардың жоғары үлес салмағы болады. Ереже бойынша, жоғары автоматтандырылған өндірісте объективті түрде амортизациялық аударымдардан тұрақты шығындардың жоғары сомалары пайда болады. Қол өндірісі төмен тұрақты шығындармен сипатталады.

Операциялық тұтқа деңгейі кәсіпкерлік тәуекел деңгейін анықтайды: операциялық тұтқа жоғары болған сайын, кәсіпкерлік тәуекел де жоғары болады. Кәсіпкерлік тәуекел жоғары болған сайын пайда түрінде жоғары кәсіпкерлік сыйақыны алу мүмкіндігі де жоғарылайды. Сондықтан кәсіпорынның жалпы шығындарындағы тұрақты шығындардың үлесі жоғары болған сайын пайданың сатудан түскен түсімге деген тәуелділігі де арта түседі.

Жоғары операциялық тұтқа деңгейі бар кәсіпорындарда пайда сатылым көлемінің өзгеруіне сезімтал келеді, нәтижесінде түсімнің шамалы азаюы кәсіпорынның жалпы пайданың және сатылымнан болған пайданың елеулі азаюына алып келуі мүмкін.

Өндірістік тұтқа менеджерлерге шығындарды және пайданы басқару бойынша кәсіпорынның оңтайлы стратегиясын таңдауға көмектесетін көрсеткіш болып табылады. Өндірістік тұтқаның мөлшері баға мен сату көлемі, айнымалы және тұрақты шығындардың, осы аталып кеткен факторлар комбинациясы әсерімен өзгеруі мүмкін.

Нақты жағдайда өндірістік тұтқа механизмін қолдану үдерісінде оның бірқатар ерекшеліктері бар екенін көрсетіп кеткен дұрыс. Олар:

- өндірістік тұтқаның оң әсері кәсіпорын өзінің қызметінде шығынсыздық нүктесінен өткеннен кейін ғана байқалады;

- сатылым көлемі одан әрі өскен сайын, яғни шығынсыздық нүктесінен алыстаған сайын, өндірістік тұтқаның әсері төмендей бастайды. ВЕР-тің жанында өндірістік тұтқаның мөлшері максималды болады, өйткені бұл нүктеде жалпы шығындар сомасында тұрақты шығындардың үлесі елеулі. Өндіріс көлемі өскен сайын тұрақты шығындардың үлесі азаяды, сондықтан тұтқаның әсер ету күші де төмендейді;

- өндірістік тұтқа механизмінде кері бағытта да бар: сатылым көлемі кез келген сомаға төмендейтін болса, одан да көп сомаға кәсіпорынның пайдасы төмендейтін болады;

- кәсіпорынның пайдасы мен өндірістік тұтқа арасында кері байланыс бар. Кәсіпорынның пайдасы жоғары болған сайын өндірістік тұтқаның әсері төмен болады және керісінше. Бұл өндірістік тұтқа өндірістік қызметті жүзеге асыру барысында пайда



деңгейі мен тәуекел деңгейі арасындағы өзара қатынасты теңестіруші құрал болып табылады деп қорытынды жасауға болады;

– өндірістік тұтқа әсері тек қана қысқа мерзім уақыт аралығында көрініс табады, өйткені кәсіпорынның тұрақты шығындары қысқа мерзім аралығында өзгеріссіз қалады. Сатылым көлемі өсу процесінде қалай тұрақты шығындар сомасының көтерілуі орын алады, солай кәсіпорынға жаңа шығынсыздық нүктесін өткеру немесе өзінің өндірістік қызметін соған бейімдеу қажет. Басқа сөзбен айтатын болсақ, тұрақты шығындар өзгерген сайын, яғни жаңа қызмет шарттарында өндірістік тұтқа әсері жаңаша көрінеді.

#### **Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Шығынсыздықты талдау мәнін көрсетіңіз. Шығынсыздықты талдау ба-рысындағы қандай негізгі жорамалдар мен шектеулер қойылады?
2. Шығынсыздық нүктесінің экономикалық мәні неде?
3. Шығынсыздық нүктесін графикалық әдіспен анықтау тәртібін көрсетіңіз.
4. Шығынсыз өндіріс көлемін математикалық әдіспен есептеу. Натуралдық және құндық өлшеммен залалсыздық нүктені есептеу тәсілдері.
5. Маржиналдық табыс түсінігі және экономикалық мәні.
6. Біртекті өнім өндіретін және кең ассортиментті өнім өндіретін кәсіп-орындарында шығынсыздық нүктені есептеу ерекшелігі.
7. Операциялық тұтқа түсінігі және операциялық тұтқа әсерінің көрінісін келтіріңіз.
8. Операциялық тұтқа және кәсіпкерлік тәуекел арасындағы өзара байла-нысты сипаттаңыз.

---

**ШЫҒЫНДАРДЫ СТРАТЕГИЯЛЫҚ БАСҚАРУ**

**12.1. Шығындарды стратегиялық басқару мәні мен ерекшеліктері**

Шығындарды стратегиялық басқару тұжырымдамасы, одан әрі CSM ағылшынша Strategic Cost Management, салыстырмалы түрде жақында пайда болды және қазіргі уақытта жетекші консалтингтік фирмалармен практикалық қолдану үшін ұсыныс ретінде жиі пайдаланылады. Осы жүйенің негізгі ережелері кәсіпорын стратегиясының негізіне оралады және стратегиялық басқарудың негізгі ұғымдары мен принциптеріне негізделеді.

Шығындарды стратегиялық басқару – ұйымның стратегиялық басқаруына анық бағытталған шығындар туралы ақпаратты басқаруда пайдалану.

Шығындарды стратегиялық басқару – кәсіпорынның бәсекелестік стратегиясын жүзеге асыруды қамтамасыз ететін тәсілдер мен әдістер жүйесінен тұрады. Тәсілдер мен әдістер кәсіпорын өндіретін өнімнің өмірлік циклінің барлық кезеңдерінде рационалды шығындар деңгейін болжауға, өндірістік үдерісте шығындардың қажетті деңгейде қамтамасыз етілуін бақылауға және сол шығындар деңгейін реттеуге, басқару шешімдерін қабылдағанда ақпараттық қолдау көрсетуді қамтамасыз етуге мүмкіндік береді. Шығындарды стратегиялық басқару өзі мақсат болып табылмайды, керісінше ұйымның стратегиялық мақсаттарына жету құралы ретінде көрінеді.

Стратегиялық басқаруда өнімді өндіру шығындары фактор ретінде өседі, өйткені ол кәсіпорынның бәсекеге қабілеттілігіне әсер етеді. Өнімді өндіру және өткізуге жұмсалатын шығындардың құрылымын білу кәсіпорынды тұрақты бәсекелестік артықшылыққа жету жолдарын іздеуде едәуір алға шығаруы мүмкін. Сондықтан кәсіпорында шығындар есебі жүйесі маңызды болып табылады.

Экономикасы дамыған елдердің кәсіпорындарында шығындарды есепке алу мен бақылау тәжірибесі өзіндік құнды дәлме-дәл есептеуге аса назар аударылатынын көрсетеді, өйткені бұл кәсіпорынды тиімді басқару үшін қажет. Қандай өнім пайдалы, ал қандай шығынды болып табылады, сұранысқа ие, бірақ пайдалылығы төмен өнімнің өзіндік құнын төмендету үшін қандай шаралар қабылдау қажет екенін білу керек.

Шығындарды дәстүрлі басқарудан стратегиялық басқаруға көшуді анықтайтын негізгі ерекшеліктер мен өзгерістер 12.1-кестеде келтірілген.

Шығындарды стратегиялық басқару (CSM) мен дәстүрлі тәсіл арасындағы маңызды айырмашылық шығындарды басқару үдерісіне қатынасы туралы мүлдем басқа көзқарас болып табылады. Шығындарды басқару парадигмасы өзгерген деп айтуға болады.

Шығындарды дәстүрлі немесе стратегиялық басқару бойынша көзқарастың негізгі айырмашылықтарына назар аударамыз.

Мақсаты бойынша айырмашылық. Дәстүрлі көзқарастың мақсаты – негізгі бәсекелестік артықшылықтарды ұстап қалу және жаулап алудың негізгі тәсілі ретінде шығынды кез келген жолдармен азайту. CSM шеңберінде бұл мақсат та орын алады, бірақ шығындарды басқару жүйесін жоспарлау компанияның негізгі стратегиялық позициясына байланысты күрт өзгереді: шығындар бойынша көшбасшылық немесе өнімді саралау стратегиялық позициясы. Сонымен қатар әрбір стратегиялық бағыт шеңберінде шығындарды құндылық тізбегінің кез келген бөлігінде ұлғайтуды жоспарлауға болады, егер бұл басқа құндылық тізбегінің бөліктерінде жұмсалатын шығындарды барабар төмендетуге немесе фирманың басқа да бәсекелестік артықшылықтарына әкелетін болса.

Шығынды талдау тәсілдері бойынша айырмашылық. Дәстүрлі тәсілде өнім бірлігінің өзіндік құны есептеледі. Осылайша, кәсіпорынның ішкі жағдайына ерекше назар аударылады. Қосылған құндылықтар (немесе құны) тұжырымдамасы маңызды рөл атқарады. Еске салайық, осы тұжырымдамаға сәйкес, шығындарға әкелетін барлық іс-шаралар қосымша құндылықты алып келеді (және қосымша құндылық олардың қолжетімділігін ақтайды) және қосымша құнды әкелмейді деп бөлінеді. Соңғы



(қосымша құн әкелмейтін) шығындардың төмендеуі бойынша ең перспективалы болып саналады. CSM шеңберінде құн жалпы құн тізбегінің түрлі сатыларының тұрғысынан қарастырылады, оның ішінде кәсіпорын және оның бөлімшесі болып табылады. Қосылған құн тұжырымдамасы өте тар және тіпті қауіпті деп саналады.

12.1-кесте

**Шығындарды дәстүрлі және стратегиялық басқару жүйесінің салыстырмалы сипаттамалары**

		<b>Шығындарды дәстүрлі басқару</b>	<b>Шығындарды стратегиялық басқару</b>
1	Бағдары	Ішкі	Сыртқы
2	Болашағы	Қосылған құн	Құндылықтар тізбегі
3	Шығындарды талдау бағыттары	Өнімнің, тұтынушының, позициясынан, функционалды. Қосылған құн негізгі ұғым болып табылады.	Фирма үшін және жекелеген операциялар бойынша құндылықтар тізбегінің әртүрлі сатылар тұрғысынан. Қосылған құн тым тар ұғым ретінде қарастырылады
4	Шығындар тасымалдаушы	Шығындар – бұл өнім көлемінің функциясы	Құрылымдық тасымалдаушылар: көлемі, масштабы, технология, тәжірибе, күрделілігі және т.б. Операцияларға арналған тасымалдаушылар (мысалы: жаппай сапасын басқару, еңбек ресурстарының қатысуы). Бірегей шығындар тасымалдаушылар қызметтің ерекшеліктеріне байланысты
5	Шығындарды қысқарту философиясы	Шығындарды азайту оған жауапты орталықтарымен қамтамасыз етіледі	Шығындарды азайту қызметтің әрбір түрі бойынша қамтамасыз етіледі
6	Басымдық мақсат	Өзіндік құнын анықтау	Өзіндік құн, баға және пайда арасындағы байланыс
7	Басқару негіздері	Дәйектілік, реактивтілік, ең төменгі тәуекел дәрежесі	Көшбасшылық, стратегиялық, тәуекелділік

Шығындардың әрекет ету сипаттамасы тұрғысынан алып қарағандағы айырмашылықтар. Дәстүрлі жүйе бойынша шығындар, негізінен, өнім көлемінің функциясы ретінде қарасты-

рылады. Осыған байланысты айнымалы, тұрақты және аралас шығындардың мұқият талдауы жүргізіледі. Өнім көлемі шығындарды қалыптастырудың сыни факторы ретінде қарастырылады. CSM тұрғысынан шығындар ең алдымен стратегиялық таңдауға тәуелді. Және осыған байланысты шығындар әлдеқайда жалпы құрылымдық және функционалдық факторлардың функциясы болып табылады.

CSM-ның пайда болуы стратегиялық басқарудың үш бағытын біріктірудің нәтижесі болды:

1. Құндылықтар тізбегін талдау.
2. Стратегиялық позициялау.
3. Шығындарды құрайтын факторларды талдау және басқару.

М. Портер бойынша, құндылықтар тізбегі деп кәсіпорынның жабдық-таушылары үшін шикізат көздерінен бастап, соңғы тұтынушыға жеткізілген дайын өнімге (соның ішінде тұтынушыларға қызмет көрсетуді де) дейінгі кәсіпорынға құндылық қалыптастыратын іс-әрекеттердің келісілген жиынтығын айтамыз. Фирмада болған процестерге ғана емес, сонымен бірге белгілі бір кәсіпорынның шекарасынан тыс жерлерге шығуға да көп көңіл бөлінеді.

Стратегиялық позициялау бәсекелестік артықшылықтарды жасаудың стратегиялық таңдауына байланысты кәсіпорынның шығындарын басқаруға әсер етеді. Портердің айтуынша, кәсіпорын бәсекелестікке қабілетті болуы төмендегі жағдайлар бойынша мүмкін:

- төмен шығындарды қолдау арқылы (шығындарға негізделген көшбасшылық);
- тұтынушыларға әртүрлі, бәсекелестердікінен асып түсетін, өнімді (өнімнің саралану стратегиясы) ұсыну арқылы;

Шығындарды басқару тәсілдері стратегиялық ұстанымға байланысты өзгереді.

Шығындарды құрайтын факторлар CSM шеңберінде кеңірек қаралады. Олардың тізімдері бизнес-үдерістер мен қызметтің элементтерінің белгілі бір кезеңіне сәйкес шығындарды тасымалдаушылармен бітпейді. Бұл факторлар құрылымдық және функционалды болып бөлінеді және жалпыға ортақтықтың жеткілікті жоғары деңгейіне ие. Мысалға, ең маңызды функционал-

дық факторлардың бірі – қызметкерлердің үздіксіз жетілу бойынша міндеттемелерді өзіне алуына кіретін жұмыс күшінің тартылу факторы. Шығындарды құрайтын факторлар да кәсіпорынның өз саласының көшбасшысы болуға немесе көшбасшының артынан еруді таңдауға негізделген стратегиялық бағдарлануына байланысты.

## **12.2. Құндылықтар тізбегінің тұжырымдамасы және оны қолдану**

Құндылықтар тізбегінің тұжырымдамасы (value chain) Майкл Портердің 1985 жылы Америка Құрама Штаттарында жарияланған «Бәсекелестік артықшылығы» деген еңбегінде көрсетілген.

Аталған тұжырымдаманың жаңашылдығы қосылған құн тұжырымдамасынан айырмашылығында, ол пайда алуға көзделген ұйымда бар қызметті бағалауға мүмкіндік береді және сол қызмет түрлеріне келесілерді жатқызады:

- жеткізушілермен байланыс;
- тұтынушылармен байланыс;
- кәсіпорынның бір бөлімшесінің құндылық тізбегіндегі технологиялық байланыстар, кәсіпорын ішіндегі бөлімшелердің құндылық тізбегі арасындағы байланыстар;
- жобалау, өндіріс, маркетинг кезінде, қосалқы функцияларды орындау барысында байланыстар.

Портер сондай-ақ компанияны тұтастай қарастыру оның күшті және әлсіз жақтарын ашып бере алмайды деп санайды, себебі бәсекелестік артықшылықтар жобалау, өндіріс, маркетинг қызметі, өнімді жеткізу және қосалқы функцияларды орындау сияқты әртүрлі бағыттарды қамтитын көпжақты әрекеттер барысында қалыптасады. Сондықтан ол компанияның құндылықтар тізбегін пайдалануды ұсынады (12.1-сурет).

Портер құндылықтардың жалпы тізбегін өзі құн жүйесі деп атайтын шекте қарастырады.

Портер бәсекелестік мән мәтінінде құнды сатып алушы оған келетін жеткізілім үшін төлеуге келісетін соманы айтады. Құн



сатылған тауарлардың бағасы мен санына тәуелді табыстың жалпы көлемімен анықталады.

Құнды қалыптастыратын әр қызмет түрі мыналарды қамтиды:

- сатып алынған компоненттер;
- адам ресурстары;
- кез келген формадағы технология;
- әртүрлі ақпараттық ағымдар.

Құнды қалыптастыру бойынша қызметті екіге бөлуге болады: негізгі және қосымша.

Негізгі қызмет түрлері 12.1-суреттің жоғарғы бөлігінде көрсетілген (осы қызметтің нәтижесі өнімді физикалық құру, оны сату және сатып алушы мен нарыққа жеткізу болып табылады):

– ішкі қамтамасыз ету тауарды қабылдау, қоймалау, сұрыптау, қайта өңдеу, резервті қоймалау, амортизация, тасымалдау және кері жеткізілімді қамтиды;

– өндіру қызметі шикізат ағынын соңғы өнімге айналдыратын барлық іс-әрекеттерді, яғни механикалық өңдеу, қораптау, құрастыру, орнату және тексеруді қамтиды;

– сыртқы қамтамасыз ету тауарларды жөнелту, қоймалау және сатып алушылар арасында тарату; тапсырысты өңдеу, кесте құру, жеткізу және тасымалдау т.б. іс-әрекеттерді қамтиды;

– маркетинг және сатылымға сатып алушыны өнімді қабылдау және оған төлеуге көндірумен байланысты барлық іс-әрекеттер кіреді. Оларға жарнама, тауар айналымын арттыру, жеке сатылым, бағалауды құрастыру, тарату каналдарын таңдау және баға құру жатады;

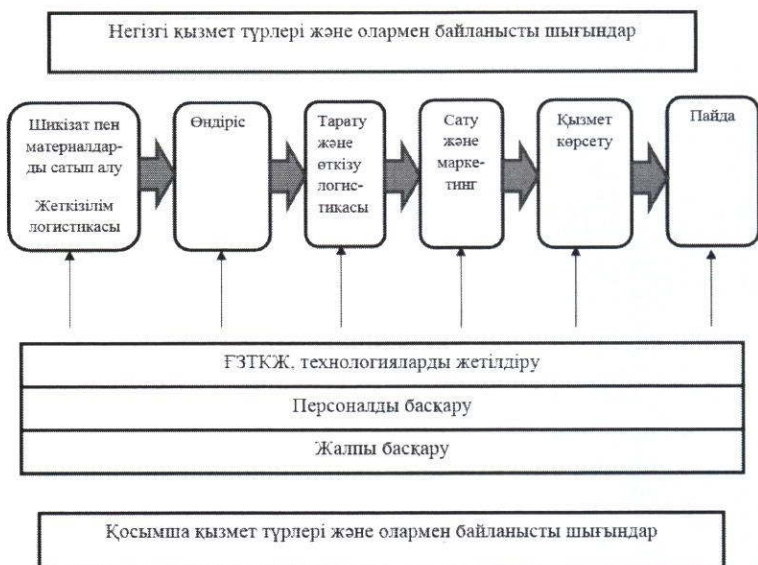
– қызмет көрсету жеткізілетін өнімнің құндылығын сақтауға және арттыруға бағытталған барлық іс-әрекеттерді қамтиды. Бұл – монтаж, жөндеу, оқыту, бөлшек өндірісі және өнімнің модификациясы.

Қызметтің қосалқы түрлері төменгілерді қамтиды:

– зерттеулер мен әзірлемелер, яғни ноу-хау, технологиялық рәсімдер мен үдерістер шеңберінде құнды құру бойынша барлық қызметтер;

– персоналдың барлық санаттарын жалдау, оқыту және сыйақылауды қамтитын еңбек ресурстарын басқару;

– менеджмент, жоспарлау, қаржы, бухгалтерлік есеп, заңдық қамтамасыз ету, мемлекеттік сектормен байланыс және сапаны басқару іс-әрекеттерін қамтитын әкімшілік қызметі.



### 12.1-сурет. Құндылықтардың стандартты тізбегі

Жоғарыдан шығатын қорытынды, бір жағынан, құндылықтар тізбегі тұжырымдамасы – бұл шикізаттың алғашқы көздерінен бастап соңғы тұтынушылар алған дайын өнім және қызмет көрсетулермен аяқталатын компания қызметінің шығынын қалыптастыратын механизмдерін тұтас қарастыруды ұсынатын шығындардың қалыптасуы мен басқару бойынша жан-жақты және біртұтас әдіс.

Бірақ басқа жағынан, компания қызметін стратегиялық маңызды элементтер мен үдерістерге бөлу шығындардың негізгі құрамдас бөліктерін анықтауға мүмкіндік береді, себебі олар әр буында орын алады. Компания шығындары мен активтерін құндылықтар тізбегінің буындары бойынша бөлу олардың әрқайсысын сандық тұрғыдан бағалауға мүмкіндік береді, себебі егер тізбек буындары бір-бірімен байланысты болса, шығындары да байланысты болады.

Компанияның құндылықтар тізбегі негізгі бәсекелестердің шығындарын салыстыру және бәсекелестерге қатысты шығындар бойынша компанияның бәсекелестік позициясын анықтау

үшін арналған шығындардың стратегиялық талдауының қажетті элементі болып табылады.

Осы тұжырымдама келесілерге қолданылады:

– ағымдағы операциялық шығындарға, мысалы, жеке меншік көлікпен өнімді жеткізу немесе арнайы құрылымдардың қызметтерін пайдалану;

– ағымдағы жағдайға байланысты қаржылық шешімдерді қабылдауға, мысалы, дебиторлық қарызды басқаруға қатысты;

– инвестициялық шешімдерді қабылдау және іске асыруға, мысалы, капиталды салудың мүмкін нұсқаларын бағалау кезінде және т.б.

Тұжырымдаманың артықшылықтары мен кемшіліктері бар. Тұжырымдаманың негізінде жүргізілетін шығындардың салыстырмалы талдауы компания қызметінің әрбір түрінің қаншалықты саладағы ең жоғарғы көрсеткіштерге сай келетінін анықтауға мүмкіндік береді. Алынған ақпаратты басшылыққа ала отырып, белгілі бір қызмет түрінің реттілігін неғұрлым тиімді жоспарлауға, шығындарды төмендету әдісін таңдауға, шығындар бойынша фирманың бәсекеге қабілеттілігін арттыру жолдарын анықтауға болады.

Тұжырымдаманы қолданудың кемішілігі де бар. Басқа компаниялардың шығындары бойынша ақпарат конфиденциалды болғандықтан, оны алу өте қиын. Сонымен қатар бәсекелестік компаниялар шығындарды анықтау үшін бір-бірінен ерекшеленетін есеп әдісін қолдануға тырысатындықтан, шығындар бойынша ақпаратты салыстыру үнемі мүмкін бола бермейді.

### **12.3. Стратегиялық позициялау тұжырымдамасы**

Жоғарыда көрсетілгендей, SCM, яғни шығындарды стратегиялық басқару шегінде, тұрақты бәсекелестік артықшылықты дамытудың екі тәсілі қолданылады: төмен өзіндік құн (шығындар бойынша көшбасшылық) және өнімді дифференциациялау.

Шығындар бойынша көшбасшылық стратегиясының негізгі акценті бәсекелестермен салыстырғанда неғұрлым төмен өзіндік құнға қол жеткізуге жасалады. Шығындар бойынша көшбасшылыққа келесі тәсілдер арқылы қол жеткізуге болады:



- өндіріс масштабы арқылы үнемдеу;
- бизнестің әртүрлі факторларынан шығындардың эмпирикалық тәуекелділігін құру түрінде өзіндік құнды басқару тәжірибесін қолдану;
- шығындарды қатаң бақылау;
- зерттеу және әзірлемелер, клиенттерге қызмет көрсету, жарнама және тауарды жылжыту салаларында шығындарды неғұрлым төмендету.

Мұндай стратегияны табысты қолданып жатқан фирмалар бар. Оның жарқын мысалы ретінде өнімі бәсекелестерімен салыстырғанда арзан және бұған төмен өзіндік құн арқылы қол жеткізілетін Texas Instruments американдық фирмасы жатады.

Дифференциация стратегиясында негізгі акцент тұтынушылармен бірегей ретінде сезінетін және содан тартымды болатын өнімді шығаруға жасалады. Дифференциацияға сүйену сауда таңбасына берілгендікті білдіреді. Фирманың тұрақты, танымал брендінің болуы дифференциация стратегиясын іске асырудың қажетті шарты болып табылады. Сусындар саласында «Coca-Cola», электроникада Toshiba компаниялары – осындай стратегиялық позициялаудың мысалы.

Стратегиялық позициялаудың шығындарды талдау рөліне едәуір ықпал ету мүмкіндігін көрсету үшін өндіріс шығындарын жоспарлау жүйесін жетілдіруге қаржы ресурстарын салу бойынша шешімді мысал ретінде алуға болады. Дамыған сауда бизнесінде шығындар бойынша көшбасшылық стратегиясын жүзеге асыратын кәсіпорын үшін өзіндік құн калькуляциясына ерекше назар үнемі маңызды құрал болады. Басқа жағынан қарағанда, басқарылатын нарықта өнім дифференциациясы стратегиясын ұстанатын кәсіпорын үшін бизнестің тез өспелі және тез өзгермелі бағытында жақсы жоспарланған шығындардың маңыздылығы төменірек болады (12.2-кесте).

SCM шеңберінде стратегиялық позициялауды бағалау үшін кәсіпорынның стратегиялық бағытын түсіну маңызды. Үш стратегиялық бағытты қарастырған орынды:

1. Кеңейту. Бұл стратегиялық бағыт, тіпті пайда мен ақша ағындарының ішінара азаюы есебінен де өнімді өткізу нарығының үлесін кеңейтуді көздейді. Бұл бағыт кең масштабты инвестициялық бағдарламаларды болжайды, сондықтан инвести-

цияларды қаржыландыруға фирмамен тапқан ақша жиі жеткіліксіз болады. Осы стратегиялық бағытты ұстанатын компанияның бизнес бірлігі ақша қаражаттарының таза тұтынушысы болып табылады.

2. Қолдау. Бұл стратегиялық бағыт жаулап алған нарық үлесін және сәйкесінше, кәсіпорынның бәсекелестерге қатынасы бойынша позициясын ұстап тұрумен байланысты. Осындай стратегияны таңдайтын кәсіпорын үшін ақша жылыстауы шамамен ақша түсіміне тең болады. Әдетінше, кәсіпорындар бұл стратегиялық бағытты тез өзгеріп тұратын нарықта іске асырады, мысалы, компьютер өндірушілері.

3. Жетістіктерді пайдалану. Бұл стратегиялық бағыт, тіпті нарықтық үлестің азаюы есебінен максималды қысқа мерзімді пайда мен ақшалай табыстарға қол жеткізуді көздейді. Бұл стратегиялық бағытты әдетте баяу дамып келе жатқан салалардағы (мысалы, темекі өнімдерін өндіретін American Brands) нарықта үлкен үлесі бар кәсіпорындар таңдайды.

12.2-кесте

**Стратегиялық позициялауға негізделген шығындарды басқару тәсілдері**

№	Шығындарды басқару акценттері	Негізгі стратегиялар	
		Шығындар негізіндегі көшбасшылық	Өнімдердің (қызметтердің) дифференциациясы
1	Жұмыс көрсеткіштерін бағалау кезінде жоспарланған шығындардың рөлі	Өте маңызды	Өте маңызды емес
2	Шығындарды басқару үшін икемді бюджеттеудің мәні	Жоғарыдан өте жоғарыға дейін	Қалыптыдан төменгіге дейін
3	Бюджетті орындаудың маңыздылығы	Жоғарыдан өте жоғарыға дейін	Қалыптыдан төменгіге дейін
4	Өнімді өткізу шығындарын талдау	Ресми түрде орындалмайды	Табысқа жету үшін өте маңызды
5	Баға құру үшін өзіндік құнның мәні	Жоғары	Төмен
6	Бәсекелестердің бағаларын талдау мәні	Төмен	Жоғары

Стратегиялық бағытты таңдау кәсіпорынның шығындарды жоспарлау мен бюджеттеу мәселелеріне деген көзқарасын айқындайды. 12.3-кестеде түрлі стратегиялық бағыттардың жоспарлауға қатысты негізгі айырмашылықтар көрсетілген.

12.3-кесте

**Әртүрлі стратегиялар үшін шығындарды жоспарлау мен бюджеттеуге қатынас**

№		Стратегиялық бағыттың түрлері		
		Кеңейту	Қолдау	Жетістіктерді қолдану
1	Бюджеттің рөлі	Қысқа мерзімді жоспарлаудың құралы	➔	Басқарудың (мәжбүрлеудің) құралы
2	Бір жыл ішінде жоспарларды қайта қарау	Біршама оңай	➔	Біршама қиын
3	Икемді жоспарлаудың маңызы	Біршама төмен	➔	Біршама жоғары
4	Жоспарлаудағы бөлімше менеджерлерінің рөлі	Біршама жоғары	➔	Біршама төмен
5	Нормативті шығындардың рөлі	Біршама төмен	➔	Біршама жоғары
6	Бюджетті орындаудың маңызы	Біршама төмен	➔	Біршама жоғары
7	Бақылаудағы басты назар	Динамиканы бақылау	➔	Нәтижелерді бақылау

Осы кестедегі бағыттамалар өзге екі стратегиялар арасындағы ұстап қалу стратегиясының орташа жағдайын көрсетеді.

Стратегиялық бағыттылық мәселелерін (кеңейту, қолдау және жетістіктерді пайдалану) бәсекелестік артықшылықтарға қол жеткізу үшін стратегиялық позициялау мәселелерінен бөлек



қарастыруға болмайды. Шығындар бойынша көшбасшылыққа қатысты таңдау жасай отырып, кәсіпорын өзіне кеңейту стратегиясын жүзеге асыра алмайды, өйткені кеңейту стратегиясына тауарлы өнімнің портфелін үзіліссіз толықтыру мен жаңарту жатады.

12.2-суретте осы екі фактор арасындағы ұқсастықтар мен қарама-қайшылықтардың схемасы көрсетілген.



12.2-сурет. Шығындарды басқару жүйесін құрудағы сәйкестік пен қайшылық

Стратегиялық позициялауды қолдану әдістемесі тәуекелдің ықпал етуімен байланысты. Өндірісті диверсификациялау стратегиясын қабылдаған кәсіпорындар, шығындар бойынша көшбасшылыққа бағытталған кәсіпорындарға қарағанда үлкен тәуекелге тап болады. Шығындар бойынша көшбасшылыққа бағыттануда шығындарды жоспарлау мен басқаруға қатынас тым қатал, барлық нормативтерді және жоспарланған көрсеткіштерді қатаң сақтаумен тәуекелді төмендетуші болып табылады. Мұнда алдыңғы бөлімдерде көрсетілген шығындарды талдаудың және басқарудың барлық амалдары жарамды.

Өндірісті әртараптандыру стратегиясы шартында, кәсіпорын жиі қолданыстағы өнімдерді түрлендіру және (немесе) жаңаларын іске қосу қажеттілігіне тап болады. Мұндай жағ-

дайларда белгісіздік дәрежесі жеткілікті жоғары. Кәсіпорын үлкен тәуекелге ұшырайды. Жоспарлауға жеткілікті түрде толығырақ қарау және жоспарларды орындаудың қатаң бақылауын жүзеге асыру мүлде негізсіз, өйткені әлсіз қолжетімді болып табылады. SCM идеологиясы, мәні бойынша, жалпы құрылымға және басқару үдерісін нақтылау дәрежесіне әртүрлі талаптарды қою арқылы шығындарды бақылау мен бюджеттеу жүйесін құруға алғышарттарын жасайды.

#### **12.4. Шығындарды құрайтын факторлар тұжырымдамасы**

Стратегиялық шығындарды басқару шеңберінде өзіндік құн бір-біріне әсер ететін көптеген факторлармен анықталады және басқарылады. Дәстүрлі басқарушылық есепке алу және шығындарды басқару кезінде бір фактор ескеріледі: белгілі бір өндірісте немесе коммерциялық үдерісте шығындарды тасымалдаушылар мен бірге өнім көлемі. Бұл, әрине, маңызды, бірақ шығындарды басқару нәтижесіне шектеулі әсер етеді, өйткені ол шығындарды айнымалы және тұрақтыға бөлуге, маржиналдық табыстың, қауіпсіздік қордың және сондай сияқты бизнес көрсеткіштерінің мәнін белгілеуге негізделеді.

Стратегиялық шығындарды басқару блогы үшін олар шығындарды құрайтын факторлар бойынша жіктеледі.

Шығындарды құрайтын факторлар экономикалық қызметтің әрбір түрі үшін шығындарды өзгертетін факторлар болып табылады.

Жалпы, олар екі топқа бөлінеді:

1) сыртқы, кәсіпорынның қызметіне байланысты емес. Олардың әсері ресурстардың (шикізат, материалдар, жабдықтар, энергия, су, көлік және басқа да материалдық ресурстар) бағасы деңгейінде, жалдау төлемі ставкаларында, амортизациялық аударым нормаларында, салық салу жүйесінде, заңнамадағы өзгерісте де көрінеді;

2) ішкі, өнімді өндіру мен өткізу көлемі, еңбекке ақы төлеу нысаны мен жүйесі, еңбек өнімділігін арттыру, өндірістік ресурстарды пайдалануды жақсарту, инновацияларды енгізу.

Дж. Шанк және В. Говиндараджан шығындарды құрайтын факторлар тұжырымдамасының авторлары болып табылады. Олар стратегиялық басқару мақсаттары үшін оларды екі санатқа бөлуді ұсынды:

- 1) құрылымдық факторлар;
- 2) функционалдық факторлар.

Әрбір фактор өнеркәсіптік кәсіпорынға таңдау мүмкіндігін береді (мысалы, ірі сериялы немесе майда сериялы өндірісті ұйымдастыру) және бұл таңдау шығындар деңгейін және динамикасын анықтайды. Тиісті таңдау жасау үшін әр фактордың шығындарын дәл нақты есептеу қажет.

Кәсіпорындар үшін құрылымдық факторлардың тұрғысынан алғанда, кез келген өнім тобына арналған шығындар құрылымымен байланысты таңдаудың бес стратегиялық нұсқасы бар (12.3-сурет).

Құрылымдық факторларды қарастырайық. Олар:

– масштаб факторы – өндіріске, зерттеулер мен әзірлемелерге, маркетингтік және қарастырылып отырған өнімді өндіруге қажетті басқа да ресурстарға инвестиция көлеміне сипаттама береді. Көптеген жағдайларда масштаб факторымен көлденең интеграция байланысты;

– диапазон факторы – кәсіпорынды басқарудың кеңеюін (тік интеграция деңгейі) сипаттайды;

– тәжірибе факторы – өткен уақытта кәсіпорын қазірдің өзінде де жасайтын әрекеттерін қанша рет істегенін көрсетеді;

– технология факторы – кәсіпорын қызметінің әр түрі бойынша технологиялық үдерістерді көрсетеді;

– күрделілік факторы – өнімнің ассортименттік жиынтығын сипаттайды.

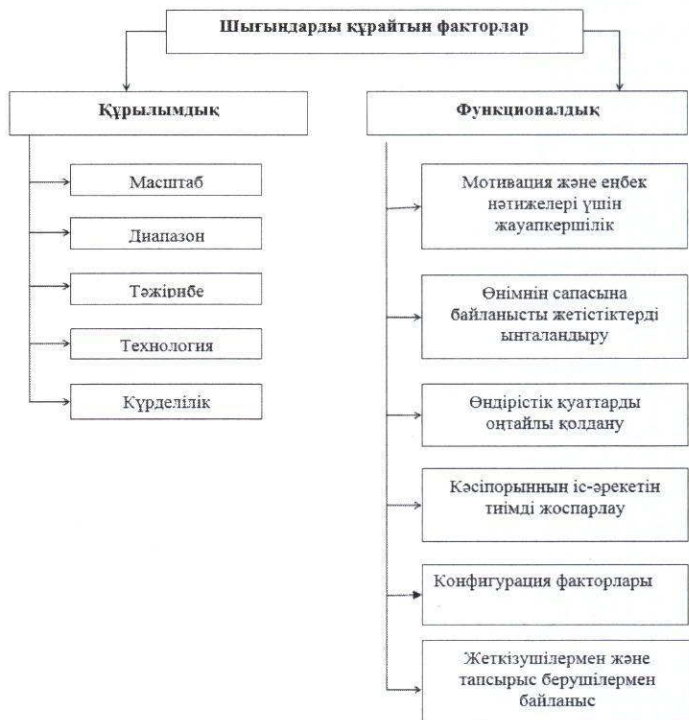
Әрбір құрылымдық фактор шығындарды басқаратын кәсіпорын жасайтын таңдауды білдіреді.

Құрылымдық факторлардың әрқайсысы үшін «көп» деген «жақсы» дегенді білдірмейді (мысалы, өндіріс масштабы немесе өндірілетін өнімнің диапазоны өзгергенде, сонымен бірге бір бағытта шығындардың тиімділігі де өзгеруі міндетті емес).

Функционалдық факторлар кәсіпорынның шығындарын тікелей басқарады және оның бәсекеге қабілеттілігін анықтайды. Құрылымдық факторларға қарағанда іс-әрекеттің нәтижелеріне



тікелей әсер етеді. Функционалдық факторлардың әрқайсысы үшін «көп» әрқашан «жақсы» дегенді білдіреді.



12.3-сурет. Шығындарды стратегиялық басқарудағы шығындарды құрайтын факторлар

Функционалдық факторларды қарастырайық. Олар:

– мотивация мен еңбек нәтижелері үшін жауапкершілік. Бұл фактор еңбек нәтижелері үшін қызметкерлерді ынталандыру, қызметтің нәтижелеріне менеджерлердің жауапкершілігі және өндірістік үдерістерді үздіксіз жетілдіру үшін қызметкерлердің міндеттемелерді алу бойынша тұжырымдамасын әзірлеуді талап етеді;

– өнімнің сапасына байланысты жетістіктерді ынталандыру. Өнім мен өндірістік үдерістердің сапасына байланысты жетіс-

тіктерді ынталандыру арқылы сапаны кешендік басқару жүйесін (Total Quality Management – TQM) құруды білдіреді;

– өндірістік қуаттарды оңтайлы қолдану технологиялық сипаттамаларға негізделген қолжетімді баламаларды таңдауды білдіреді;

– кәсіпорынның іс-әрекетін тиімді жоспарлау, жоспарлық көрсеткіштер жүйесін нормалармен салыстыру – функционалдық құрылымының басты элементі;

– конфигурация факторы нақты жобаның немесе есептеудің (бизнес-жоспар) тиімділігін көрсетеді;

– кәсіпорын шығындары тізбегі тұрғысында жеткізушілермен және тапсырыс берушілермен қарым-қатынастарды пайдалану – бұл шығындарды құрайтын факторлардың ең маңызды факторларының бірі болып табылады.

Жалпы, құрылымдық факторларға қарағанда функционалдық факторлар едәуір күшті және динамикалық әсер етеді. Аталған құрылымдық және функционалдық факторлардың әрқайсысының әсері стратегиялық шығындарды басқаруда маңыздылығына байланысты әртүрлі салдарға алып келеді.

Шығындарды стратегиялық басқарудағы шығындарды құрайтын факторлардың идеясы құндылықты тудыратын экономикалық қызметтің әрбір түрі үшін шығындардың айырмасын түсіндіретін өзгеру факторларын белгілеу болып табылады. Шығындарды талдау кезінде шығындар пайда болу себептерінің неғұрлым жоғары деңгейіне көтерілуі керек. Бұл жағдайда, жоғарғы деңгейде дұрыс стратегиялық шешім қабылдау (мысалы, технологиясын өзгерту) арқылы төменгі деңгейдегі факторлардың (өнеркәсіптік немесе коммерциялық шығындар тасымалдаушылары) үлкен санынан «бір деммен» құтылу әлеуетті мүмкіншілігі бар. Бұл идея, әсіресе жоғары деңгейдегі басшылардың көзқарасынан, өте тартымды көрінеді. Маңызды стратегиялық шешімдер жиі инвестициялық шығындардың үлкен көлеміне әкелетінін есте сақтау қажет және инвестициялық жобаларды қарастыру кезінде әрбір нақты жағдайда бұл шешімді мұқият тексеру және негіздеу керек.

### **Бақылау сұрақтары және тапсырмалар:**

1. Шығындарды стратегиялық басқару дегеніміз не? Шығындарды стратегиялық басқарудың ерекшелігі неде?
2. Шығындарды стратегиялық басқару үдерісін жүзеге асыру кезеңдеріне сипаттама беріңіз.
3. Шығындарды стратегиялық басқару теориясы мен практикасының негізгі құралдары қандай?
4. Құндылықтар тізбегінің түсінігі, рөлі, қолдану кезеңдері.
5. Шығындар бойынша көшбасшылық стратегиясының ерекшелігі және жүзеге асыру тәсілдері.
6. Шығындарды құрайтын факторлар тұжырымдамасының мәні неде? Тұжырымдама бойынша шығындарға ең елеулі әсер ететін функционалды факторлар қандай?



## БИБЛИОГРАФИЯЛЫҚ ТІЗІМ

1. Гомонко Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник для вузов / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КноРус, 2010. – 313 с.
2. Управление затратами на предприятии: учебник для вузов / под ред. Г. Краюхина. – 5-е изд. Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2012. – 592 с.
3. Кузьмина М.С. Управление затратами предприятия (организации): учебное пособие / М.С. Кузьмина, Б.Ж. Акимова. – М.: КНОРУС, 2015. – 320 с.
4. Варнеке Х. Расчет затрат для инженеров / Ханс Варнеке, Ханс-Йорг Буллингер, Рольф Хихерт, Арно Фегеле, пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
5. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование [Электронный ресурс] / В.П. Савчук. – 3-е изд. (эл.) – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2012. – 432 с. // file:///C:/Users/User/Downloads/pdf
6. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов / К. Друри, пер. с англ. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с. //file:///C:/Users/User/Downloads/pdf
7. Финансовый менеджмент: теория и практика: учебник / под ред. Е.С. Стояновой. – 6-е изд. перераб. и доп. – М.: изд-во «Перспектива», 2010. – 656 с.
8. Қазақстан Республикасының 2008 жылғы 10 желтоқсандағы N 99-IV Кодексі «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» (Салық кодексі) (2016.28.04 берілген өзгерістер мен толықтыруларымен) // <http://kgd.gov.kz/kk/content/kr-salyk-kodeksi>
9. Сатубалдин С. Учетные системы транзитной экономики: избранные научные труды. – Алматы: GAUNAR, 2003. – Т.2. – 302 с.
10. Злобина Н.В. Экономика качества: учебное пособие. – ТГТУ, 2009. – 134 с.
11. Дәуренбекова Ә.Н. Шығындарды басқару: оқу құралы. – Алматы: Экономика, 2009. – 158 с.
12. Ефимов В.В. Средства и методы управления качеством: учеб. пособие. – М.: КНОРУС, 2007. – 232 с.
13. Мансуров П.М. Управленческий учет: учеб. пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 175 с.
14. Метод ФСА как инструмент решения организационно-производственных задач и совершенствования системы управления предприятием // <http://articlekz.com>

15. Санин М.К. Управленческий учет: учеб. пособие. – СПб: СПбГУ ИТМО, 2010. – 80 с.
16. Қазақстан Республикасының Еңбек кодексі (2015 жылғы 23 қарашадағы №414-V Кодексі) // <http://adilet.zan.kz/kaz/>
17. Годовые отчеты АО «РАХАТ» за 2014–2015 г. // [www.kase.kz/ru/emitters/show/РАНТ](http://www.kase.kz/ru/emitters/show/РАНТ)
18. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия: учеб. пособие / М.И. Трубочкина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: НИЦ Инфра-М, 2013. – 319 с.
19. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.
20. Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 208 с.
21. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности / пер. с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
22. Уорд К. Стратегический управленческий учет / пер. с англ. Е. Осмоловский. – М.: Олимп-Бизнес, 2002.

Оқу басылымы

Құнанбаева Дүйсекүл Әшімбекқызы

## ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ

Оқу құралы

Редакторы *К. Мухадиева*  
Компьютерде беттеген және  
мұқабасын безендірген *Ф. Қалиева*

Мұқабаны безендірудегі сурет  
[www.economica.com](http://www.economica.com) сайтынан алынды.

### ИБ №11742

Басуға 13.03.2018 жылы қол қойылды. Пішімі 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Көлемі 12,31 б.т. Офсетті қағаз. Сандық басылым. Тапсырыс №788.

Таралымы 60 дана. Бағасы келісімді.

Әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университетінің  
«Қазақ университеті» баспа үйі.

050040, Алматы қаласы, әл-Фараби даңғылы, 71.

«Қазақ университеті» баспа үйі баспаханасында басылды.