

МРНТИ 06.81.85

С. Рейдолда

*Л.Н. Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті, Астана, Қазақстан
(E-mail: sau_1981@mail.ru)*

Өндірістік кәсіпорындарда өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау әдістері және олардың салыстырмалы талдауы

Аннотация. Бұл мақалада өндірістік кәсіпорынның өндірген өнімдерінің өзіндік құнын толық үлестіру және айнымалы шығындар арқылы калькуляциялау әдістері қарастырылған. Өндіріс шығындарын тиімді басқару үшін өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау тәсілдерінің ерекшеліктерін анықтай отырып, өзара салыстырмалы талдау жасау арқылы ең тиімді тәсілді ұсыну көзделген. Өндірістік шығындарды калькуляциялау мақсатында тұрақты және айнымалы шығындарға бөлу іс-жүзінде өте күрделі. Себебі әрбір өндірістік кәсіпорынның шығындары әрқелкі болуына байланысты белгілі бір шығын түрлерін нақты тұрақты немесе айнымалыға жатқызу мәселе туғызады. Туындаған бұл мәселе өндірілген өнімнің өзіндік құнының қымбаттауына немесе шығындардың ақталмауына алып келеді. Осы мәселені шешу үшін өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау әдістеріне салыстырмалы талдау жүргізілді.

Түйін сөздер: калькуляциялау, толық өзіндік құн, тұрақты шығын, айнымалы шығын, директ-костинг жүйесі, абзорбшн-костинг жүйесі, маржиналдық табыс.

DOI: <https://doi.org/10.32523/2079-620X-2019-1-49-56>

Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау және калькуляциялау әдістерін дұрыс таңдау баланстағы қорлардың құнын бағалау, активтердің мөлшерін және операциялық табысты анықтауға мүмкіндік бермейді, нәтижесінде пайда және зиян есептілігіндегі ақпараттардың бұрмалануына әкеліп соғады. Осыған байланысты тақырыпты зерттеудің мақсаты өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың мазмұнын ашу, калькуляциялау әдістерін қарастыра отырып өзара салыстырмалы талдау жасау арқылы ең тиімдісін ұсыну болып табылады. Мақсатқа сәйкес келесі міндеттер алға қойылды:

1. Калькуляциялаудың мазмұнын ашу және калькуляциялау әдістерін топтастыру.
2. Калькуляциялау әдістеріне сипаттама бере отырып, ішінен таңдалып алынған әдістерге өзара салыстырмалы талдау жасау арқылы ең тиімдісін ұсыну.

Өнімнің нақты өзіндік құнын калькуляциялау деректері өндіріс шығындарын бақылау, өндірістің пайдалылығын анықтау, резервтер мен өнімнің өзіндік құнын төмендету жолдарын белгілеу үшін пайдаланылады.

Өнімнің өзіндік құны – өндіріске және өнімді сатуға кеткен шығындардың ақшалай сипаттамасын айтамыз. Өзіндік құнды калькуляциялау дегеніміз өндірілген өнімдердің, орындалған жұмыстардың және көрсетілген қызметтердің бірліктері бойынша өзіндік құнды есептеу. Калькуляциялау кезінде төмендегілерді дұрыс белгілеу қажет:

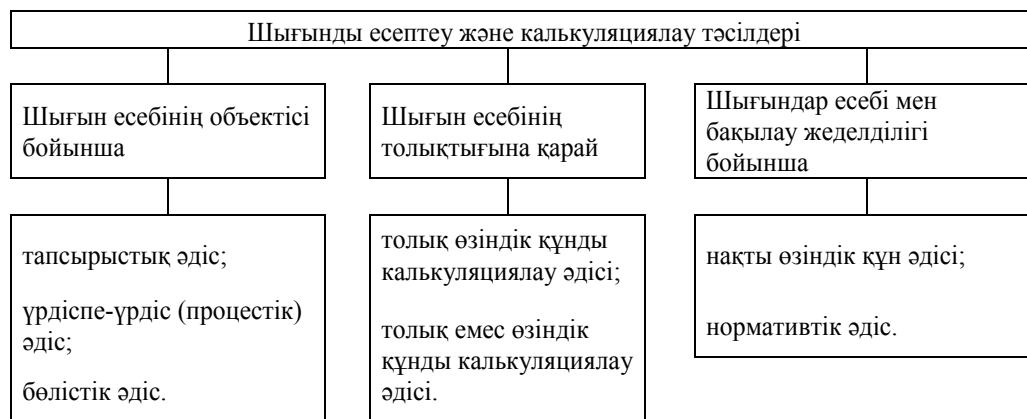
- шығындар есебінің объектісін;
- калькуляциялау объектісін;
- калькуляциялық бірлікті.

Шығындар есебінің объектісіне шығындардың талдамалық есебінің объектілері жатады. Калькуляциялау объектісіне өндірілген өнім, орындалған жұмыс пен көрсетілген қызметтер жатады. Калькуляциялық бірлік тиісті өнімнің техникалық немесе стандарттық құжаттарында белгіленген бірлікке сәйкес келуі тиіс. Шығын есебінің объектісі мен калькуляциялау объектісі әрқашан сәйкес келе бермейді [1, 35 б.].

Калькуляциялау келесі міндеттердің шешілуін қамтиды: шығындарды өнімдердің, аяқталмаған өндірістің және дайын өнімнің арасында объективті бөлінуін; өнімдерді өндіру

және сату көлемінің өзгеруі бойынша дұрыс шешімдердің қабылдануын; алдағы шығындарды нақты жоспарлау және оның деңгейін бақылауды қамтуы тиіс.

Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау әдістері – кәсіпорын өнімнің нақты өзіндік құнын және шығындар есебін жүргізу үшін ақпараттарды топтастыру және жинақтау тәсілдерінің жиынтығын айтамыз [2, 25 б.]. Калькуляциялау әдістерін әр кәсіпорын өз бетінше таңдайды, өйткені өндірістің түрі мен күрделілігіне, қолданылатын технологияға, өнімнің ассортиментіне, аяқталмаған өндірістің бар жоғына, өндіріс циклінің ұзақтығына байланысты болады. Шығынды калькуляциялау тәсілдерін үш белгі бойынша топтастыруға болады және ол келесі 1-суретте берілген:



Сурет-1. Шығынды есептеу және калькуляциялау әдістерінің топтастырылуы
Ескерту: автормен құрастырылған

Шығындарды есептеу мен өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың тапсырыстық әдісі күрделі бұйымдар жеке және ұсақ сериямен шығарылатын машина жасау кәсіпорындарында кең тараған. Осы әдіс бойынша жабдықтарды, ғимараттар мен құрылыстарды күрделі жөндеу өндірісі, қосалқы өндірістерде құрал-сайман жасау, ұйымдар мен ғылыми-зерттеу институттарының эксперименталдық цехтарында өнім шығару ұйымдастырылған. Мұндай өндірістерде бұйымның жекелеген түрлері, маркалары, модификациялары шағын топтық немесе жеке дара шығарылады, кейде жыл ішінде жекелеген өнім түрін шығару қайталанбауы мүмкін. Осы әдістің есептеу объектісіне әрбір бұйым түріне немесе бұйымның шағын сериясына жасалған жеке тапсырыс жатады, ал технологиялық циклы ұзақ кәсіпорындарда тапсырыс берушілермен жасалатын шарттардың негізінде ашылатын жеке тораптар мен агрегаттар жатады. Тапсырыстық әдіс бойынша тапсырыстың өзіндік құнына тек тікелей шығындар кіреді, ал жанама шығыстарды есептік кезеңде орындалған өндірістік тапсырыстардың арасында бөлу кезінде үлкен мәселе туындайды. Тапсырыстар бойынша өндірістік жанама шығыстарды бөлудің жалпы қабылданған тәсілі оны бөлудің нақты коэффициентін бөлу базасы ретінде алынған шығындардың санына көбейту арқылы анықталады.

Шығындарды есептеу мен өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың үрдіспе-үрдіс әдісі біртектес өнімнің түрін ауқымды көлемде өндірумен айналысатын кәсіпорындарда қолданылады. Мұнда бірдей өнімдер өндіріледі және барлық өнімге бірдей тікелей және үстеме шығындар жұмсалады. Сондықтан барлық өндірістік шығындарды барлық өндірілген өнімнің көлеміне бөлу арқылы орташа шығынды анықтаймыз.

Шығындарды есепке алудың және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың

бөлістік әдісі өнімді жаппай өндіретін кәсіпорындарда қолданылады, онда бастапқы шикізат дайын өнімге дейін рет ретімен технологиялық өңдеуден өтеді. Бұл әдіс шикізаттарды кешенді түрде пайдаланатын кәсіпорындарда: металлургиялық, химиялық, мұнай өңдеу және басқа да салаларда қолданылады.

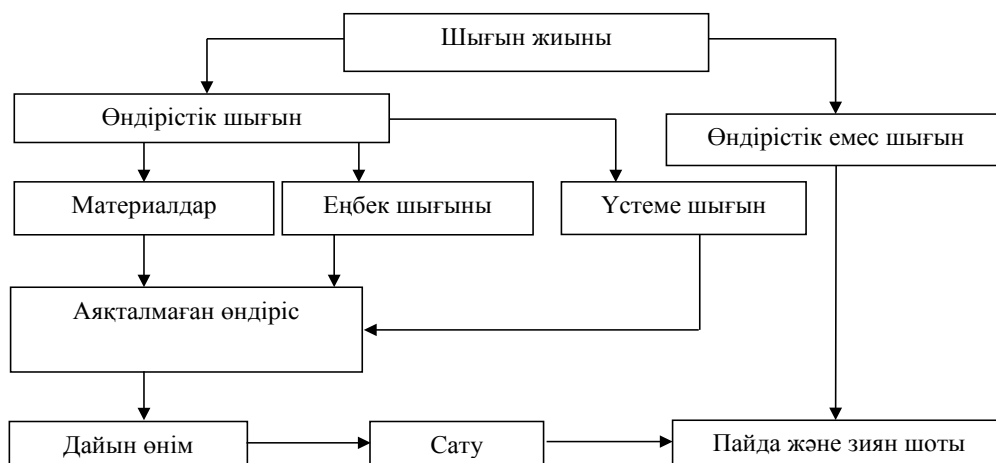
Бөлістік әдісті қолданған кезде нормативтік әдістің негізгі элементтері нақты шығындардың ағымдағы нормадан жүйелі түрде ауытқуын, сондай-ақ нормалардың өзгеру есебін және олардың себебін анықтау үшін қолданылады.

Өндірістегі шығындарды есепке алудың және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың нормативтік әдісі жаппай өндіріспен айналысатын кәсіпорындарда қолданылады. Сондай-ақ кіші сериялық өнімдерді өндіретін кәсіпорындар да пайдалануға болады [3,45 б.].

Қазіргі заманда өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау үшін батыс елдерінің өзінде екі бірдей әдісті қолданады: «абзорпшен-костинг» барлық жанама шығындарды өнімнің өзіндік құнына енгізу және «директ-костинг» айнымалы шығындарды өнімнің өзіндік құнына енгізу. Есеп берудің алдында тұрған тапсырмалардың өзгеруі, өндірістік есептің тапсырмаларының өзгеруіне алып келді, оның артынан «директ-костинг» әдісі бойынша ұйымдастырудың қолайлы да, тиімді мүмкіншіліктері ашылды [4, 565 б.].

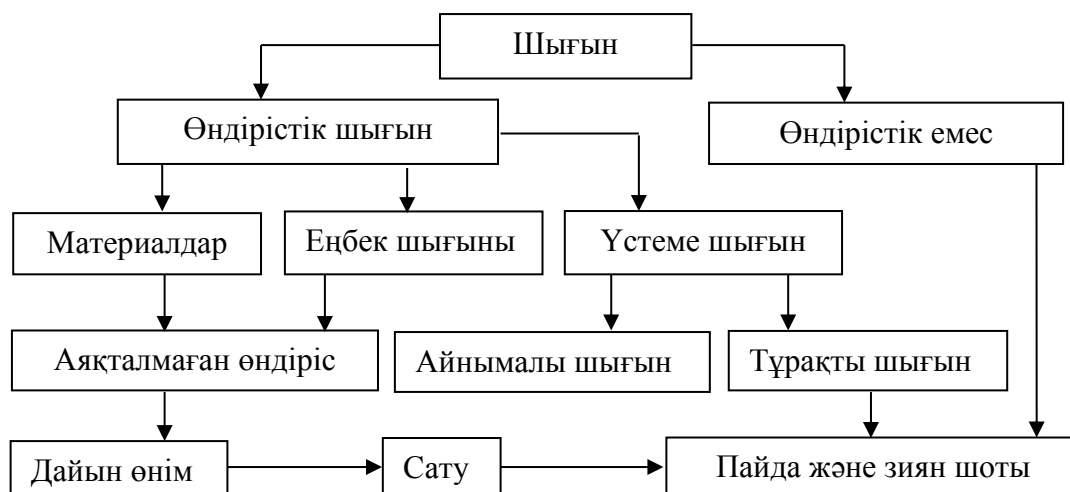
Директ-костинг немесе маржиналдық калькуляциялау әдісі бойынша өзіндік құнды тек қана айнымалы шығындарды енгізу арқылы калькуляциялайды. Директ костинг жүйесінде өндірілген өнімнің өзіндік құнына мынандай шығындар енеді: материалдық шығындар, өндірістік жұмысшыларға төленетін еңбекақы шығыны, айнымалы өндірістік жүкқұжат шығындары [5, 355 б.]. Бұл жүйеде өзіндік құнды есептеу қағидасы мынадан тұрады, онда шығындардың айнымалы бөлігі ғана жоспарланады және айнымалы шығындар ғана иеленуші бойынша таратылады. Қалған шығындар жекелеген топқа жинақталады да, калькуляциялауға енбейді.

Шығындарды толық бөлу арқылы өзіндік құнды калькуляциялау немесе абзорпшен-костинг әдісі өзіндік құнға барлық өндірістік шығындарды және тұрақты өндірістік шығындарды енгізетін калькуляциялау болып табылады. Бұл жүйе сыртқы қаржылық есептілікті даярлау үшін қолданылады. Бұл жүйе бойынша шығындардың бөлінуі 2-суретте берілген:



Сурет-2. Шығындарды толық бөлу арқылы өзіндік құнды калькуляциялау
Ескерту: автор [3] дереккөзінің негізінде құрастырылған

Айнымалы шығындар бойынша өзіндік құнды калькуляциялау әдісі (верибл-костинг, директ-костинг, маржиналдық калькуляциялау) - өзіндік құнды тек қана айнымалы шығындарды енгізу арқылы калькуляциялайды. Бұл жүйе бойынша шығын 3-суреттегідей бөлінеді.



Сурет-3. Айнымалы шығындар бойынша өзіндік құнды калькуляциялау
Ескерту: автор [3] дереккөзінің негізінде құрастырылған

Осы екі әдістің ұқсастығы мынанда: екі жүйеде де өндірістік емес шығындар өзіндік құнға енгізілмейді және есептік кезең шығыны ретінде есептеледі.

Мысалы: Ай компаниясы бір өнімнің түрін өндіреді. Өнім бірлігіне шаққандағы смета мынандай:

1. Сату бағасы 11 тг
2. Негізгі материал 3 тг
3. Кесімді еңбекақы 2тг
4. Айнымалы ӨҮШ 1 тг
5. Тұрақты ӨҮШ 10 000тг
6. Өндірістік емес айнымалы шығын 1 тг
7. Өндірістік емес тұрақты шығын 2000 тг
8. Өндіріс көлемі, бір айда 5000 бірлік

Өнім бірлігінің өзіндік құнын бухгалтерлік есепте сипаттау және екі әдіспен пайда туралы есептілікті даярлау келесі кестеде сипатталған:

Кесте 1

Абзобшн костинг және директ костинг әдістері бойынша өнімнің өзіндік құнын есептеу

Өнімнің өзіндік құнын есептеу:	Пайда туралы есеп
1. Абзобшн костинг	
1. Сату бағасы	Сату
2. Негізгі материал	Сатылған тауардың өзіндік құны
3. Айнымалы ӨҮШ	Жалпы табыс
4. Тұрақты ӨҮШ	Өндірістік емес шығын
Өнімнің өзіндік құны	Операциялық пайда
2. Директ костинг	
1. Сату бағасы	Сату
2. Негізгі материал	Айнымалы шығын: - өндірістік - өндірістік емес Барлық айнымалы шығын

3. Айнымалы ӨҮШ	Маржиналдық табыс
	Тұрақты шығын: - өндірістік - өндірістік емес Барлық тұрақты шығын
Өнімнің өзіндік құны	Операциялық пайда
Ескерту – автормен құрастырылған	

Маржиналдық табыс – кезеңдегі сату көлемі мен барлық айнымалы шығын арасындағы айырманы айтамыз. Маржиналдық табыс – маржиналдық калькуляциялау жүйесінде қолданылатын ұғым, ал жиынтық табыс – шығындарды толық бөлу арқылы калькуляциялау жүйесінде қолданылатын ұғым. Жиынтық табыс – сату мен толық өндірістік өзіндік құн арасындағы айырма [6, 765].

Екі әдісті салыстыру: Кәсіпорынның шаруашылық қызметі кезінде сату көлемі мен өндіріс көлемі әрқашан сәйкес келмейді, яғни қалдық қалып отырады. Олай болса әр түрлі калькуляциялау әдісін қолдану кезінде қалдық пен пайданың сомасы әр келкі болады. Мысалы: Ай компаниясы бір айда 5000 дана өнім өндіріп, оның 4800 данасын сатқан болса, онда аталмыш әдістер бойынша пайда туралы есептілікті құрастырайық:

Кесте 2

Абзобшн костинг және директ костинг әдістерін салыстыру арқылы пайда және зиян есептілігін құру

Абзорбшн костинг	Директ костинг
Сату	Сату
Кезеңнің басындағы қалдық	Кезеңнің басындағы қалдық
Өндірістік шығын	Айнымалы өндірістік шығын
Кезеңнің соңындағы қалдық	Кезеңнің соңындағы қалдық
Сатылған өнімнің өзіндік құны	Сатылған өнімнің айнымалы өзіндік құны Айнымалы өндірістік емес шығын Барлық айнымалы шығын
Жиынтық табыс табыс	Маржиналдық табыс
Өндірістік емес шығындар	Тұрақты шығын: - өндірістік - өндірістік емес Барлық тұрақты шығын
Операциялық пайда	Операциялық пайда
Ескерту – автормен құрастырылған	

Есептеу қорытындысы бойынша нәтижелерді салыстыру:

Абзобшн костинг бойынша пайда;

Директ костинг бойынша пайда;

Айырмасы.

Абзобшн костинг бойынша кезеңнің соңындағы қорлар;

Директ костинг бойынша пайда кезеңнің соңындағы қорлар;

Айырмасы.

Егер іс жүзіндегі өндіріс көлемі жоспардан аз болса, онда толық бөлінбеген, ал артылса артығымен бөлінген тұрақты үстеме шығын пайда болады.

Мысалы: «Алтын» компаниясы өнімін 10\$ сатады, жылдық айнымалы шығын 4\$, тұрақты шығын 900\$ құрады. Соңғы 4 жылда ешбір ауытқу іс жүзімен салыстырғанда болмаған және келесі кестеде өндіріс көлемі туралы мәлімет берілген:

Кесте 3

«Ай» компаниясының өндіріс көлемі туралы мәліметтер

	1 жыл	2 жыл	3 жыл	4 жыл	Барлығы
К.б. қалдық					
Өндіріс	300	250	200	200	950
К.с. қалдық	200	300	300	200	200
Сату					
Ескерту – автормен құрастырылған					

3-кестегі мәліметтер бойынша екі әдісті қолдана отырып пайда туралы есептілікті жасау қажет және ол келесі кестеде сипатталған:

Кесте 4

«Ай» компаниясының абзобшн костинг және директ костинг әдістері арқылы құрылған пайда және зиян есептілігі

Абзобшн костинг		Директ костинг	
Көрсеткіштер	Сомасы, тг	Көрсеткіштер	Сомасы, тг
Сату көлемі	1000	Сату көлемі	1000
К.б. қалдық	0	К.б. қалдық	0
Толық өзіндік құн, 7,60 \$	$300 \cdot 7,60 = 2280$	Айнымалы өзіндік құн, 4,0 \$	$300 \cdot 4,0 = 1200$
К.с. қалдық	$200 \cdot 7,60 = 1520$	К.с. қалдық	$200 \cdot 4,0 = 800$
Сатылған өнімнің өндірістік өзіндік құны	$2280 - 1520 = 760$	Сатылған өнімнің өндірістік айнымалы өзіндік	$1200 - 800 = 400$
Толық бөлінбеген және артық бөлінген үстеме шығынды түзету	$300 \cdot 3,60 - 900 = 180$	Маржиналдық табыс	$1000 - 400 = 600$
Сатылған өнімнің өзіндік құнын түзету	$760 - 180 = 580$	Тұрақты шығын	900
Жиынтық табыс	$1000 - 580 = 420$	Операциялық пайда	$600 - 900 = -300$
Ескерту – автормен құрастырылған			

Екі әдісті салыстыру кезінде мынандай тәуелділікті ескеру қажет:

1. Аяқталмаған өндіріс және дайын өнімнің кезең басындағы және кезең соңындағы қалдығы тең, пайда да тең.
2. Егер кезеңнің басындағы қалдықтан соңындағы қалдық артық болса, онда пайда $AK > DK$
3. Егер кезеңнің басындағы қалдықтан соңындағы қалдық аз болса, онда пайда $AK < DK$

- Өзіндік құнды маржиналды калькуляциялаудың артықшылығы:
 - Шешім қабылдауға аса пайдалы ақпарат береді;
 - қорлардың өзгеруінен пайдаға әсер ететін ықпалды болдырмайды;
 - Өтімсіз қордағы тұрақты өндірістік үстеме шығынды капитализацияламайды;
 - Абзобшн костинг жүйесінің артықшылығы;
 - Қаржылық есептілікте кездейсоқ зияндар сипатталмайды;
 - Директ костингте тұрақты шығындарға аса назар аударылмайды;
 - тұрақты үстеме шығын – бұл актив болып табылады.

Қорыта келгенде, абзорбшн костинг жүйесін қолдану кезінде 2 және 3 жылы баға мен шығын құрылымының өзгермегеніне қарамастан пайда азаяды. Себебі тұрақты үстеме шығынның кемуі немесе артылуы кезеңдік шығын ретінде қарастырылады. Мұндай түзету пайда туралы мәліметтің шынайылығын жоғалтады. Пайда өндіріс көлемі мен сату көлеміне байланысты болады. Директ костинг кезінде пайда өндіріс көлеміне тікелей тәуелді. Себебі баға мен шығын құрылымы өзгермеген жағдайда пайда өндіріс көлеміне тәуелді болады. Директ костинг бойынша 150 өнім бірлігі сатылғанда залалсыздық нүктесіне жетеді. Ал абзобшн костинг бойынша 100 бірлік сатылса да пайда көруге болады.

Әдебиеттер тізімі

1. Кукукина М.Г. Управленческий учет: учебное пособие. / М.Г. Кукукина - Москва: Финансы и статистика, 2004. - 400 с.
2. Серебрянников Г.Г. Управление затратами: учебное пособие. / Г.Г. Серебрянникова - Москва: изд Тамб. гос. тех. унив, 2007. – 80 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Пер. с англ. / К. Друри - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.-1071с
4. Карпова Т.П. Управленческий учет [Электронный ресурс] : учебник / Т.П. Карпова. -2-е изд., перераб. и доп. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. -351 с.
5. Рейдолда С. Кәсіпорын қызметінің залалсыздығын талдау// IV халықаралық ғылыми-тәжірибелік конференция «Еуразия экономикалық одағының қатысушы-елдер достығының экономикалық-құқықтықаспектілері» журналы. - Москва, РФ, 2015ж - Б. 353-358
6. Друри К. Управленческий учет для бизнеса решений: Учебник / Пер. с англ. / К. Друри - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.-655 с.

С. Рейдолда

Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилева, Астана, Казахстан

Методы калькулирования себестоимости продукции в промышленных предприятиях и их сравнительный анализ

Аннотация. В данной статье рассмотрены методы калькулирования себестоимости производства продукции в промышленных предприятиях на основе полного и переменного распределений затрат. С целью эффективного управления производственными затратами выявлены преимущества методов калькулирования себестоимости продукции и проведен сравнительный анализ для выбора оптимальных методов. На практике возникают проблемы распределения производственных затрат на постоянные и переменные с целью калькулирования. Эта проблема порождает повышение себестоимости произведенных продукции или непокрытие затрат. Для решения данных проблем осуществлен сравнительный анализ методов калькулирования себестоимости продукции.

Ключевые слова: калькулирование, полная себестоимость, постоянные затраты, переменные затраты, система директ-костинг, система абзорбшн-костинг, маржинальный доход.

S. Reidolda

L.N. Gumilyov Eurasian National University, Astana, Kazakhstan

Methods for calculating the cost of production in industrial enterprises and their comparative analysis

Abstract. This article describes the methods of calculating the cost of production in industrial enterprises by full and variable cost distribution. The advantages of methods of calculating the cost of production are revealed for the purposes of effective management of production costs and comparative analysis is made to select the optimal methods. In practice, there are problems of allocation of production costs to constants and variables for the purpose of calculation. This problem causes an increase in the cost of manufactured products or not covered outcomes. To solve these problems, a comparative analysis of methods for calculating the cost of production is made.

Keywords: calculation, full costs, direct costs, indirect costs, direct costs system, indirect costs system, marginal income.

References

1. Kukukina M.G. Upravlencheskii uchet: uchebnoe posobie [Management accounting: Tutorial] (Finansy i statistika, Moscow, 2004, 400 p.).
2. Serebriannikov G.G. Upravlenie zatratami: uchebnoe posobie [Cost Management: Tutorial] (izd Tamb. Gos. Tekh. Univ, Moscow, 2007, 80 p.).
3. Druri K. Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchet: Uchebnik / Per s angl. [Textbook / Translated from English] (IuNITI-DANA, Moscow, 2005, 1071 p.).
4. Karpova T.P. Upravlencheskii uchet: uchebnik. 2-e izd., pererab. i dop. [Management accounting: the textbook. - 2nd ed., Pererab. and extra] (IuNITI-DANA, Moscow, 2004, 351 p.).
5. Reidolda S. Kasiporyn kyzmetinin zalalsyzdygyn taldaу [Analysis of activity of enterprise activity], IV khalykaralyk gylymi-tazhiribelik konferentsiia «Euraziia ekonomikalyk odagynyn katysushy – elder dostygynyn ekonomikalyk-kukykyk aspektileri» zhurnaly [IV International Scientific and Practical Conference «Economic and Legal Aspects of the Friendship of the Member States of the Eurasian Economic Union»], Moskow, RF, 2015. 353-358 b.
6. Druri K. Upravlencheskii uchet dlia biznesa reshenii: Uchebnik /Per s angl. [Management accounting for business solutions: Tutorial / Translated from English] (IuNITI-DANA, Moscow, 2012, 655p.).

Автор туралы мәлімет:

Reidolda S. – магистр, «Есеп және талдау» кафедрасының аға оқытушы, Л.Н. Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті, Астана, Қазақстан.

Reidolda S. – Master, Senior Teacher, Department of «Account and Analise», L.N. Gumilyov Eurasian National University, Astana, Kazakhstan.