

## ҚҰРЫЛЫСТАҒЫ ШЫҒЫНДАРДЫ БАСҚАРУ ЕСЕБІНІҢ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ

**Аңдатпа.** Бұл мақалада проблемалар талданады, басқарушылық шығындарды есепке алу және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау құрылыс және құрылыс-монтаждау жұмыстарын құрылыс ұйымдарында. Шығындарды есепке алудың және өнімнің (қызметтердің/жұмыстардың) өзіндік құнын калькуляциялаудың жалпы қабылданған негізгі әдістері қаралып, талданды, сондай-ақ шығындарды есепке алудың және өзіндік құнды калькуляциялаудың құрылыс бизнесіне сәйкес келетін әдісі белгіленді. Бұдан әрі таңдалған әдіс нақты құрылыс объектісі бөлінісінде барлық шығындардың шамасын барынша дәл түсіну үшін жетілдіру нұсқалары ұсынылды.

**Түйінді сөздер:** құрылыс, құрылыс-монтаж жұмыстары, шығындар, калькуляция, өзіндік құн, басқару есебі.

Экономикалық, көші-қон, сондай-ақ демографиялық процестер (әсіресе қалаларда) экономикадағы құрылыс саласы өсуінің күшті қозғаушы күші болып табылады. Құрылыста есеп, шығындарды бақылау және мониторинг бизнестің маңызды құрамдас бөлігі болып табылады. Құрылыс фирмасындағы шығындарды басқару есебі жүйесінің бірінші кезектегі міндеті Құрылыс және құрылыс-монтаж жұмыстарының өзіндік құнын калькуляциялау болып табылады. Құрылыс жұмыстарының өзіндік құны құрылыс процесінде шикізатты, материалдарды, бөлшектерді, отынды, машиналарды, Еңбек ресурстарын және құрылыс жұмыстарын орындаумен және оларды өткізумен байланысты басқа да шығындарды пайдалануға байланысты ақшалай нысанда көрсетілген шығындар кешені деп аталады.

Ұйымның басқару аппараты үшін әрбір жеке жұмыс түрінің өзіндік құнының құрылымы туралы шынайы ақпарат қажет, өйткені өндіріске жұмсалған шығындар көлемінің негізінде өткізу бағасы қалыптасады. Калькуляциялау әдістемесі Құрылыс - монтаж жұмыстары үшін оңтайлы нарықтық бағаны қалыптастыру, қандай да бір құрылыс тапсырысының орындылығы мен өзін-өзі ақтауы сияқты басқарушылық міндеттерді шешуге негіз болатын деректерді қамтуы тиіс [3].

Құрылыс кәсіпорындарындағы шығындардың басқару есебін ұйымдастыру тәртібі тікелей және жанама, негізгі және үстеме, ауыспалы және тұрақты, өндірістік және еріксіз шығындар топтамасына негізделген. Құрылыс жұмыстарының өзіндік құнын калькуляциялау және шығындарды есепке алудың бірқатар әдістері бар, ұйымның өзі құрылыс жұмыстарын жүргізу ерекшелігіне сүйене отырып, әдісті таңдайды.

Құрылыстағы шығындарды есепке алудың және құрылыс жұмыстарының өзіндік құнын калькуляциялаудың кең таралған әдісі тапсырыс әдісі болып табылады, мұнда есепке алу объектісі – тапсырыс беруші клиентпен шарт жасасқан нақты жеке тапсырыс. Тапсырыстың өзіндік құны ашылған күннен бастап және жұмысты толық орындаған және тапсырысты жапқан күнге дейін өндіріс шығындарынан құралады [5]. Тапсырыстық әдіс принципі барлық тікелей шығындар құрылыс жұмыстарын орындауға арналған жеке тапсырыстар бойынша калькуляцияның белгіленген баптары бойынша есепке алынады, ал қалған шығындар олардың пайда болған

жерлері бойынша есепке алынады және бөлудің таңдалған әдісіне сәйкес өзіндік құнға енгізіледі.

Толық және толық емес өзіндік құнның калькуляциясының негізгі айырмашылығы жанама шығындардың өзіндік құнына қосу нормаларында болады. Толық өзіндік құнды калькуляциялау құрылыс және құрылыс-монтаж жұмыстарын орындауға және іске асыруға қатысты барлық шығындарды қамтиды. Толық өзіндік құн өзіне тікелей (материалдық, еңбекақы төлеуге арналған шығындар, машиналар мен механизмдерді жалға алуға арналған шығындар) және ұйымның жанама шығындары кіреді. Толық өзіндік құнды калькуляциялау әдісі қолданыстағы бағалардың негізділігін тексеруге және құрылыстың жекелеген объектілерінің рентабельділігін есептеуге бағытталған [4].

Жанама шығындарға нақты құрылыс объектісіне (тапсырысқа) жатқызуға болмайтын жалпы өндірістік және жалпы шаруашылық шығыстар жатады. Жанама шығындар таңдалған әдістемеге сәйкес жекелеген жұмыс түрлері бойынша бөлінеді (мысалы, материалдық шығыстарға пропорционалды). Бірақ негізгі мәселе калькуляция объектілері арасында жанама шығындарды дұрыс бөлу және жекелеген құрылыс жұмыстарының өзіндік құнын есептеу емес, ал бөлінетін шығыстар мен осы шығыстар жататын объектілер арасындағы байланыстардың нақты сипатын көрсете алатын бөлудің осындай әдісін таңдау болып табылады. Негізгі қиындық жанама шығындардың әртүрлі жоспарлы сипатында тұрады. Жанама шығындарды бөлудің бір әдісін пайдалану олардың сипатын, пайда болу себебін, әртүрлілікті ескермейді және нәтижесінде құрылыс жұмыстарының түпкілікті өзіндік құнын бұрмалайды, сондықтан орынсыз. Есептеу объектілері бойынша жанама шығындарды топтастыру кейіннен әрбір топты жеке база бойынша бөле отырып, калькуляциялық есептеулердің дұрыстығын арттырады, алайда есептің еңбек сыйымдылығын арттырады [6].

Құрылыста ABC (activity-based costing) шығындарын есепке алу әдісі танымал болады, оны аудару операциялық калькуляцияны немесе шығындарды функционалдық есепке алуды білдіреді. Бұл әдіс құрылыс жұмыстарының түрлері бойынша толық өзіндік құнның нақтыланған есебі және рентабельділікті талдау арқылы бағаларды растау үшін; шығындарды қысқарту үшін; бюджеттеу үшін пайдаланылады. ABC әдісі шығындарды есепке алудың жеке объектісі ретінде белгілі бір операцияны (жұмысты) бөлуге, оның өзіндік құнын есептеуге және оның қаржылық нәтижесін талдауға мүмкіндік береді. ABC әдісі белгілі бір жұмыстарды өз күшімен жүргізу немесе осы жұмыс түріне маманданған басқа мердігерді тарту сияқты шешім қабылдау үшін ақпарат жинауға көмектеседі (мысалы, құрылыс фирмасы үй салады және басқа ұйымды терезелерді қоюға жалдайды).

Осы әдіс жанама шығындарды белгілі бір жұмыс түрлеріне байланысты топтастырады және әрбір топ бойынша шығындар жеткізгіштері анықталады. ABC әдісінің артықшылығы, ол басқару тетігінің бірі болып табылады (әрбір жеке құрылыс жұмысы бөлінісіндегі шығындарды бақылайды және талдайды, бұл дұрыс басқару шешімдерін қабылдауға мүмкіндік береді). Бұл әдістің жалғыз кемшілігі есептеу мен калькуляцияның шамадан тыс еңбек сыйымдылығы болып табылады, алайда, біздің ойымызша, қазіргі заманғы бағдарламалар калькуляциялық процестерді айтарлықтай оңтайландырады, осылайша бұл кемшілікті төмендетуге болады.

Бүгінгі күні шығындарды бөлу мен қайта бөлудің көптеген әдістері бар, сондықтан бухгалтерлерге басқарушылық есептің негізгі (басым) мақсатын таңдау қажет. Бұл жағдайда, шығынның бірсатылы бөлінуімен дәстүрлі немесе шығындарды көпсатылы бөлумен ABC әдісі қолданылады.

ABC әдісі белгілі бір құрылыс жұмысының өзіндік құнын неғұрлым сенімді есептеуге кепілдік береді, бірақ бұл үшін көп еңбекті қажет ететін есеп қажет. Жанама

шығындардың аз үлесі немесе олардың белгілі бір құрылыс жұмыстарымен айқын байланысы кезінде ABC қолдану орынсыз, сонымен қатар жиі басқарушылар объектілер бойынша шығындар туралы ақпаратқа жоғары дәлдікті талап етпейді, оларға жақындатылған есептеулер қажет (құрылыста өндіріс көлемі мен ақша айналымы өте жоғары болғандықтан). Жақындатылған мәндерді (сомаларды) есептеу кезінде оларды бөлу әдісін таңдау кезінде жанама шығындар туралы ақпараттың мәнділік принципін сақтау қажет.

Құрылыстағы өзіндік құнды калькуляциялаудың кең тараған әдісі "директ-костинг" әдісі болып табылады, оның мәні шығындарды тұрақты және ауыспалы бөлуден тұрады (бұл әдіс толық емес өзіндік құнды калькуляциялайды) [3]. Толық өзіндік құнды калькуляциялаудан "директ-костинг" әдісінің ерекшелігі тұрақты шығыстарға қатысты. Ауыспалы шығындар бойынша калькуляциялау кезінде тұрақты жалпы өндірістік және жалпы шаруашылық шығыстар есептеуден алынып тасталады. "Директ-костинг" әдісін қолданған кезде сатудан түскен түсім мен сатылған өнімді өндіруге арналған ауыспалы шығындар арасындағы айырманы білдіретін маржиналдық пайда есептеледі.

Маржиналдық тәсіл жедел басқару шешімдерін қабылдау және баға белгілеу кезінде кеңінен пайдаланылуы мүмкін. Бұл әдіс, сондай-ақ қорларды бағалауға және пайда мөлшеріне әсер етеді. Өйткені тұрақты шығындар ретінде қарастырылады мерзімді және есептен шығарылады бірден азаю пайда болса, онда олар бағалауға қатысады аяқталмаған өндіріс және дайын өнім, тауарлар балансында ұйымдастыру. Бұл жағдайда тиісті кезеңдегі пайда да тұрақты жалпы өндірістік және жалпы шаруашылық шығыстар шамасына аз болады. Бұл әдістің кемшілігі ауыспалы және тұрақты шығындарды бөлу қиындығы, өндіріс көлеміндегі салмақты ауытқулар кезінде тұрақты шығындардың мүмкін болатын өзгерістерін елемей болып табылады.

Біздің ойымызша, құрылыс үшін шығындарды есепке алудың ең оңтайлы әдісі ABC әдісі болып табылады, өйткені ол шығыстар туралы нақты ақпарат береді. Жалпы кешеннен пәтердің/монтаждық жұмыстың өзіндік құнын есептеу ABC көмегімен неғұрлым дәл болады. Алайда, ABC әдісінің теориясы өндірістік процестің аралық сатыларында калькуляция объектілерін қалай бөлуге қатысты нақты ұсыныстар бермейді. Мысалы, калькуляция объектісі ретінде: қызмет түрі, іс-әрекет, функция, операция [6], процестер, шығындар тасымалдаушылары деп аталады. Қазіргі ғылымда бар өзіндік құнды калькуляциялау әдістерінің теориялық базасы қолданбалы экономикалық міндеттерді шешу үшін жеткіліксіз, атап айтқанда-келтірілген терминдерге дефинициялар ұғымды нақты ажыратуға мүмкіндік бермейді, бұл теориялық әзірлемелерді практикада қолдануда қиындықтарға әкеледі.

Мәселе туындайды: осындай объектілер шеңберінде алынған өзіндік құн туралы ақпарат өнімнің белгілі бір тұтынушылық қасиеттерін жасауға арналған міндеттерді шешуге және шығындарды бағалауға мүмкіндік беретіндей құрылыс кәсіпорнының қызметінде калькуляция объектілерін қалай бөлу қажет. Құрылыс өндірісінің технологиясы тұрғысынан процесс кезеңдерге бөлуге болады, олардың әрқайсысы шығуында аралық өнім пайда болатын біртектес физикалық процесс болып табылады. Процестің біртектілік шарты құрылысты басқару жүйесінде бақылау және жауапкершілік аймағын бөлу мақсаттары үшін қажет. Мұндай процесті технологиялық кезең деп атауға болады. Құрылыс өндірісі бойынша технологиялық кезеңдердің жиынтығы технологиялық бағыт болып табылады. Алайда технологиялық кезең деңгейіне дейін процесті ұсақтау өндіріс көлемі мен шығындар арасындағы тәуелділікті талдау үшін жеткіліксіз, өйткені технологиялық кезең шеңберінде өндірістік ресурстар шығынының сипаты әртүрлі технологиялық операциялар бар. Процестің

шығуында шаруашылық қызметтің нәтижесі (аралық немесе соңғы) бар операциялар негізгі (технологиялық) деп аталады.

Процестің шығуында нәтиже жоқ, бірақ негізгі операцияларды қамтамасыз етуге бағытталған операцияларды қызмет көрсетуші деп атайды. Негізгі операцияларда өндіріс көлемі мен өндірістік ресурстардың шығысы арасындағы тәуелділік объективті сипатқа ие және үздіксіз функция түрінде қалыптастырылуы мүмкін. Өндіріс көлеміне қатысты шығындарды жіктеу тұрғысынан мұндай операциялардағы ресурстардың шығынын ауыспалы шығындарға жатқызу қажет. Қосалқы операциялардың саны объективті факторларға ғана емес, өндірістік процесті ұйымдастыру сияқты субъективті факторларға (мысалы, Өндірістік тапсырманы бөлімшелер арасында бөлуге, еңбек ресурстарының біліктілігіне, шығарылатын өнім партиясының көлеміне) байланысты. Субъективті факторлардың әсерінің нәтижесінде қосалқы операциялар процесінде ресурстардың шығысы мен өндіріс көлемі арасындағы тәуелділік үздіксіз функция түрінде қалыптастырыла алмайды. Өндіріс көлеміне байланысты функцияда мұндай операциялар тұрақты шығыстарды қалыптастырады.

Құрылыс ұйымында әртүрлі деңгейдегі менеджмент үшін шығындарды есепке алудың әртүрлі жүйелерінде алынған құрылыс жұмыстарының өзіндік құны туралы ақпарат талап етіледі. Толық дәл талдау үшін өнімнің толық және қысқартылған өзіндік құны туралы ақпарат бір мезгілде қажет болуы мүмкін. Осылайша, егер шығындарды есепке алудың белгілі бір жүйесі таза түрде ұйым басшылығына шығындар туралы барлық қажетті ақпаратты ұсынбаса, онда шығындарды есепке алудың әртүрлі тәсілдеріне негізделген және шығындар туралы көп қырлы ақпаратты ұсынатын интеграцияланған жүйені қолдану пайдалы. Осылайша, кез келген әдіс бойынша құрылыс өнімінің өзіндік құнын есептеу әр түрлі талдау белгілері бойынша шығындарды егжей-тегжейлі есепке алуды талап етеді.

#### **Пайдаланылған әдебиеттер тізімі**

1. *Ветрова М.Н., Гришанова С.В.* Перспективы развития и современная система учета затрат // Актуальные проблемы экономики в условиях глобализации: матер. Международной научно- практической конференции. Ростов-на-Дону, 2010. С. 239-243.
2. *Кутебаева К.А.* Принципы бухгалтерского учета / учебное пособие. Караганда: 2010 год.-54 б.
3. *Нұрғалиева Р.Н.* Салық есебі / оқу әдістемелік кешені. Қарағанды: 2007жыл.-24б.
4. *Нұрсейтов Э.О.* Бухгалтерский учет в организациях / оқулық. Алматы: Экономика 2007 жыл.-476б.
5. *Пошерстник Н.В., Мейксин М.С.* Бухгалтерский учет в строительстве. СПб.: Издательский дом «Герда», 2009. 592 б.
6. Халықаралық қаржылық есептілік стандарты (IAS) №8 "Есеп саясаты, есептік бухгалтерлік бағалаулардағы өзгерістер және қателіктер" 2011 жыл.