«Нархоз Университеті» ҚЕАҚ

ӘОЖ 657.47 Қолжазба құқығында

**МАЗБАЕВА КУРАЛАЙ ОРАЗБЕКОВНА**

**Ауыл шаруашылық кәсіпорындарында шығындарды есепке алудың ұйымдастырушылық-әдістемелік моделі**

**(Алматы облысының құс шаруашылық ұйымдары мәліметтері негізінде)**

6D050800 – Есеп және аудит

Философия докторы (PhD)

дәрежесін алу үшін жазылған диссертация

Ғылыми кеңесшілері:

э.ғ.к., доцент Барышева С.К.,

э.ғ.д., профессор Чайковская Л.А.

Қазақстан Республикасы

Алматы, 2022

**МАЗМҰНЫ**

**НОРМАТИВТІК СІЛТЕМЕЛЕР 3**

**АНЫҚТАМАЛАР 4**

**БЕЛГІЛЕУЛЕР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР 5**

**КІРІСПЕ 6**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1** | **ҚҰС ШАРУАШЫЛЫҒЫНДАҒЫ ШЫҒЫНДАР ЕСЕБІНІҢ ТЕОРИЯЛЫҚ ЖӘНЕ ӘДІСТЕМЕЛІК АСПЕКТІСІ** | **12** |
| 1.1 | Шығындарды есепке алудың теориялық негіздері | 12 |
| 1.2 | Ауыл шаруашылығы өнімдерінің өзіндік құнын калькуляциялау жүйелері мен шығындарын есепке алудың әлемдік тәжірибесі | 21 |
| 1.3 | Қазақстан Республикасында құс шаруашылығының қазіргі жағдайын бағалау | 35 |
|  | 1-бөлім бойынша тұжырымдама | 48 |
| **2** | **ҚҰС ШАРУАШЫЛЫҒЫ ӨНІМДЕРІНІҢ ӨЗІНДІК ҚҰНЫН КАЛЬКУЛЯЦИЯЛАУ ЖӘНЕ ШЫҒЫНДАР ЕСЕБІНІҢ ҰЙЫМДАСТЫРЫЛУЫ** | **50** |
| 2.1 | Құс шаруашылығының жалпы салалық және өндірістік-технологиялық ерекшеліктері және олардың шығындарды есепке алуды ұйымдастыруға әсері | 50 |
| 2.2 | Құс шаруашылығы өнімін өндірудегі шығындар есебі және өзіндік құнды калькуляциялаудың нормативтік және АВС әдістері: әдістеме және практика | 64 |
| 2.3 | Шығындарды есепке алудың аралас моделінің әдістемесі | 76 |
|  | 2-бөлім бойынша тұжырымдама | 88 |
| 3 | **ҚҰС ШАРУАШЫЛЫҒЫ КӘСІПОРЫНДАРЫНДА ЗАМАНАУИ ОЗЫҚ ШЫҒЫНДАРДЫ ЕСЕПКЕ АЛУ ЖҮЙЕЛЕРІН ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ** | 89 |
| 3.1 | Қазақстанда АВС жүйесін қабылдауға және енгізуге әсер ететін факторларды талдау | 89 |
| 3.2 | Қызмет түрлері бойынша шығындар есебі жүйесін компаниялардың қабылдап енгізудегі тежеуші факторлары | 103 |
| 3.3 | Шығындарды есепке алуда АВС жүйесін қолдану механизмін жетілдіру | 112 |
|  | 3-бөлім бойынша тұжырымдама | 117 |

**ҚОРЫТЫНДЫ 119**

**ҚОЛДАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ 122**

**ҚОСЫМШАЛАР 133**

**НОРМАТИВТІК СІЛТЕМЕЛЕР**

Бұл диссертациялық жұмыста қолданылған нормативтік құжаттар тізімі келесідей:

«Төртінші өнеркәсіптік революция жағдайындағы дамудың жаңа мүмкіндіктері» Н. Назарбаевтың 2018 жылғы 10 қаңтардағы Қазақстан халқына Жолдауы.

«Жаңа жағдайдағы Қазақстан: іс-қимыл кезеңі» Мемлекет басшысы Қ. Тоқаевтың 2020 жылғы 01 қыркүйектегі Қазақстан халқына Жолдауы.

«Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» 2007 жылғы 28 ақпандағы № 234−III Қазақстан Республикасының Заңы (03.01.2022 берілген өзгерістер мен толықтырулармен).

«Бухгалтерлік есепті жүргізу қағидаларын бекіту туралы» 2015 жылғы 31 наурыздағы Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің №241 бұйрығы (16.03.2018 берілген өзгерістер мен толықтырулармен).

Бухгалтерлік есеп шоттарының үлгілік жоспары 2007 жылғы 23 мамырдағы Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің №185 бұйрығы (02.10.2018 өзгерістерімен).

Халықаралық Қаржылық Есептілік Стандарты (IAS) 1 «Қаржылық есептілікті ұсыну» 2009 жылдың 1 қаңтарынан күшіне енген.

Ұлттық қаржылық есептілік стандартын бекіту туралы 2013 жылғы 1 қантарындағы Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің №50 бұйрығы (22.10.2021 берілген өзгерістер мен толықтырулармен).

Халықаралық Қаржылық Есептілік Стандарты (ХҚЕС) 2 – «Қорлар» 2005 жылдың 1 қаңтарынан қолданысқа енгізілген.

2017 жылғы 25 желтоқсанындағы № 121- VI «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» ҚР-ның Кодексі (1.03.2022 жылғы жаңартуларымен)

«Әлеуметтік маңызы бар азық-түлік тауарларының тізбесін бекіту туралы» 2010 жылғы 1 наурыздағы №145 Қазақстан Республикасы Үкіметінің қаулысы (27.03.2017 берілген өзгерістер мен толықтырулармен) өзгеріс енгізу туралы Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2017 жылғы 27 наурыздағы №137 қаулысы

[Асыл тұқымды мал шаруашылығын дамытуды, мал шаруашылығының өнімділігін және өнім сапасын арттыруды субсидиялау қағидаларын бекіту туралы](https://adilet.zan.kz/kaz/docs/V1900018404) 2019 жылғы 15 наурыздағы №108 Қазақстан Республикасы Ауыл шаруашылығы министрінің бұйрығы (13.07.2021 №207 жаңартуларымен)

**АНЫҚТАМАЛАР**

Бұл диссертациялық жұмыста төменде берілген терминдерге келесідей анықтамалар пайдаланылады:

**Ұйымның шығындары** – бұл белгілі бір мақсаттарға жұмсалған және ақшалай өлшемде көрсетілген материалдық, еңбек және басқа ресурстар.

**Шығын объектісі** – бұл ұйымда шығындарды басқаруда қолданылатын техникалық термин болып табылады және шығын объектісі ретінде өнімнің жекелеген түрлері, бөлімшелер, қызмет түрлері, сондай-ақ жобалар бола алады.

**Шығындарды есепке алу** – өндірістік шығындарды есепке алу әдістерінің, дайын өнімнің өзіндік құнын есептеу әдістемелері мен әдістерінің жиынтығы болып табылады.

**Жанама шығыстар** **–** бұл өндірісті басқару және өндірістегі қызмет көрсетумен байланысты әртүрлі шығындардың жиынтығы, бірақ оларды әдетте дайын өнімнің нақты түрлеріне тікелей апаруға болмайды.

**АВС –** бұл өнімді өндіру, жұмысты, қызметті көрсету процесіне тікелей қатысатын қызмет түрлеріне шығындарды белгілей отырып, олардың өзіндік құнын бағалайтын жүйе.

**Қызмет (Әрекет) –** бұл кез келген өнімді/қызметті жасау үшін орындалуы керек кез келген дискретті жеке тапсырма (функция, операция).

**Калькуляциялау** – жекелеген өнімдердің немесе жартылай дайын өнімдер мен бұйымдардың, сондай-ақ бүкіл өнімнің өзіндік құнының экономикалық есептеу жүйесі.

**Шығындар орталығы (Шығындарды топтастыру тобы) –** бұл белгілі бір қызмет түріне қатысты барлық шығындардың тізімі

**Шығындардың драйверлері (тасымалдаушылары)** – бұл әрбір қызмет түрінің құнын құрауға әсер ететін факторлар

**Нормативтік шығындар бойынша өзіндік құн калькуляциясы** – әр өнім үшін есептік кезеңнің басында қолданыстағы шығындар нормалары негізінде есептелетін нормативтік калькуляцияны міндетті түрде алдын-ала әзірлеуі.

**Шығындарды есепке алудың аралас жүйесі –** бұл өзіндік құндыесептеудің екі жүйесінің элементтері қолданылатын модель. «Hubrid costing» атауы өзіндік құнды калькуляциялау кезінде шығындарды есепке алудың екі жүйесіндегі элементтерінің үйлесімін білдіреді.

**Тар мамандандырылған құс шаруашылығы субъектілері** – бұл тағамдық жұмыртқа өндіру үшін тауықтардың өнеркәсіптік табынын өсіруді жүзеге асыратын құс фабрикасы немесе инкубациялық жұмыртқа өндіруге мамандандырылған асыл тұқымды шаруашылық.

**Толық өндірістік циклді құс шаруашылығы ұйымы** – бұл аяқталған технологиялық циклі бар өндіріс, ол ата-аналық табынды өсіру, жоғары сапалы жас төлдерді шығару, оларды бордақылау және құс өнімдерін өңдеуді түгел қамтиды.

**БЕЛГІЛЕУЛЕР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР**

АВС – Activity based costing

ҒЖБМ ҒЖБССҚЕК – Ғылым және жоғары білім министрлігінің Ғылым және жоғары білім саласындағы сапаны қамтамасыз ету комитеті

ҚР – Қазақстан Республикасы

АӨК – Агроөнеркәсіптік кешен

ЖІӨ – Жалпы ішкі өнім

Кросс **–** будан тауық тұқымының түрі

АҚ – Акционерлік қоғам

АҚШ – Америка Құрама Штаттары

АШМ – Ауыл шаруашылығы министрлігі

A(H5N8) – Жоғары патогенді құс тұмауының А серотипіндегі вирус

FAO – Азық-түлік және ауылшаруашылық ұйымы

ЖШС – Жауапкершілігі шектеулі серіктестік

ЖАКК – Жем азығы конверсиясының коэффициенті

БҰҰ – Біріккен Ұлттар Ұйымы

КТС – Корпоративтік табыс салығы

ХҚЕС – Халықаралық қаржылық есептілік стандарттары

ҰҚЕС – Ұлттық қаржылық есептілік стандарты

ҚЕТН – Қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негіздері

ЖЖК – Жылдық жиынтық кіріс

JIT – «дәл уақытысында»

ҚР СК – Қазақстан Республикасының Салық Кодексі

ЕО – Еуропалық Одақ

ДСҰ – Дүниежүзілік сауда ұйымы

ШЕА – Шығындарды есепке алу

ШЕАЖ – Шығындарды есепке алу жүйесі

ӨҚК – Өзіндік құнды калькуляциялау

ҚР ҚМ – Қазақстан Республикасы Қаржы Министрлігі

ЗЖТБ – Заңды және жеке тұлғалар бірлестігі

ӨӨҚ – Өнімнің өзіндік құны

ЖЖМ – Жанар жағар май

АТ – Ақпараттық технологиялар

MS – Microsoft Office

СӨӨҚ – Сатылғанөнімнің өзіндік құны

SPSS – Деректерді кәсіби талдауда қолданылатын әлеуметттік ғылымдағы статистикалық пакет

Smart PLS 3 – Меншікті ең аз квадраттар моделі

KMO – Kaiser–Meyer–Olkin мәні

AVE – Алынған орташа дисперсия

CR – Композитті сенімділік

VIF – Дисперсиялық инфляция мәні

БАҚ – Бұқаралалық ақпарат құралдары

**КІРІСПЕ**

**Зерттеу тақырыбының өзектілігі**. Шығындарды есепке алу үдерісін ұйымдастыруды оңтайлы ету үшін ұйымның барлық жұмыс процестерімен де, қызмет түрлерімен де тығыз байланыста болуды қажет етеді. Шығындар туралы ақпарат негізінде ағымдағы қиындықтар мен ұйымдастырушылық-техникалық мәселелер шешіліп реттеледі және көптеген стратегиялық бағыттағы басқару шешімдері де қабылданады. Шетелдік тәжірибе ұйымның өндірістік және өндірістік емес шығындарын бақылаудың қуатты құралы болып табылатын және оның жұмысын жақсартуға ықпал ететін шығындарды есепке алудың жетілдірілген жүйелері әзірленгенін көрсетеді. XX ғасырдың соңғы онжылдығында әзірленіп дами бастаған осындай шығындар есебінің озық жүйелері өзіндік құнды дәл есептеумен шектелмейді, сонымен қатар ұйымдарға нарықта бәсекелесуге мүмкіндік береді. Бұл шығындар есебін жүргізу, өзіндік құнды есептеу әдістемесіне көзқарастардың өзгергенін және қолдану жағынан оның бағыты да, ауқымы да ұлғая түскенін байқатады.

Шығындарды есепке алу практикасына және басқарушылық есепте Activity based costing (ABC), мақсатты калькуляция, кайзен-костинг, шектеулер теориясы сияқты инновацияларды енгізу қомақты зерттеулер санын алуға мүмкіндік берді. Алайда зерттеулердің басым бөлігі біржақтылық принципте жүргізілді. Атап айтқанда, мұндай зерттеулердің басты бағыты ұйымдардың жоғарыда аталған инновациялық жүйелерді қабылдауына ықпал ететін әртүрлі контекстік факторларды анықтау болды. Сондай-ақ ауыл шаруашылығы салаларында және агроөнеркәсіптік кешенде шығындарды есепке алудың инновациялық жүйелерін пайдалануға өте аз көңіл бөлінді. Соңғы уақытта ауыл шаруашылығында болып жатқан өзгерістер, мысалы, технологиялық және техникалық прогресстегі жылдам қарқын, автоматтандыру деңгейінің жоғарылауы шығындарды есепке алу әдістемесіне көзқарасты өзгертуді талап етеді. ҚР тұңғыш президенті өзінің кезекті жолдауында осы саланы дамытуда шығарылатын өнім сапасын, оның экологиялық тазалығын қамтамасыз ете жүргізу қажеттілігін айтқан [1]. Президент Қ. Тоқаев бәсекеге қабілетті экономиканы қалыптастыруда осы саланы дамытудың маңыздылығын атаған [2].

Дамыған елдердегі ұйымдар шығындар есебінің озық үлгілерін қолданады, себебі басқару жүйесін құруда шығындардың объектілері мен оларды есепке алу әдістері бір-бірімен тығыз байланыста болатынын ескеріледі. Бүгінгі күннің негізгі талабы – ұйымдардағы тиімсіз шығындарға, нормативтерден ауытқуларға мүмкіндігінше жол бермеу арқылы қызметтер тиімділігін арттыру. Қазақстанда құс шаруашылығын дамытудың 2018-2027 жылдарға арналған бағдарламасында өнімнің сапасы мен ассортиментін арттыру, оның ішінде салқындатылған ет пен терең өңдеуді ұлғайту көзделген [3]. Құс шаруашылығымен айналысатын ұйымдардың экономикалық тұрақтылығы және олардың өндірістік, сондай-ақ коммерциялық қызметтерінің тиімділігі шығындар туралы объективті ақпаратқа тәуелді. Өз кезегінде, нақты уақыт режимінде қолданылатын шығындарды есепке алу жүйесі пайдаланушылардың ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыруы және олардың қызметінің нәтижелерін терең бағалау арқылы құс өсірушілердің тәуекелдерін барынша азайтуы керек.

Кейінгі кезде Қазақстан үкіметі тікелей субсидиялауды кезең-кезеңімен қысқарту саясатын жүргізуде, бұл да құс өнімдерін өндіруші ұйымдардың шығындар есебінің дәстүрлі жүйелерінен заманауи моделіне өтуге әкеледі. Бұл ретте құс шаруашылығы ұйымдарының көпшілігі әлеуметтік маңызы бар өнімдерді – 1-санаттағы тауық жұмыртқасы және тауық етін өндіреді. Өндірістің әлеуметтік бағдарлануын және аталған өнімдерге бағаның шекті мәндерін белгілеуді ескерсек, шығындарды есепке алудың дәстүрлі жүйелері менеджменттің ақпараттық қажеттіліктерін толық қанағаттандырмайды деп айтуға болады.

Құс шаруашылығы өнімінің шығындарын есепке алудың қазіргі кездегі отандық жүйесі салық салынатын базаны есептеу үшін толық нақты өзіндік құнды есептейтін есеп болып қалуда. Құс шаруашылығында қолданылатын шығындарды есепке алу жүйелерінің ауқымы өткен ғасырдың басында дамыған әдістермен шектеледі. Атап айтқанда, құс фабрикаларының көпшілігі шығындарды есепке алудың нормативтік жүйесін қолданады, ол ең алдымен өндірістік тікелей шығындардың жұмсалуына бақылау жүргізуге бағытталған. Әлеуметтік функцияларды орындайтын және экологиялық іс-шараларды жүргізетін ұйымдар үшін бизнес-процестер бөлінісінде шығындарды азайту резервтерін анықтау, негізделген нормалау өте маңызды.

Жоғарыда айтылғандардың барлығы қазіргі кезде шығындарды есепке алудың теориялық негіздері мен оларды жетілдіру бойынша ұйымдастырушылық-әдістемелік ұсыныстарды дамыту өзекті және уақытылы екенін көрсетеді.

**Мәселені зерделеу нәтижесі.** Жалпы өндіріске жұмсалған шығындарды есепке алудың даму тарихын, шығындарды есептеуді ұйымдастыру, өнім өзіндік құнын калькуляциялау мәселелерін зерттеген шетелдік, ресейлік және отандық ғалымдар жетерлік. Атап айтқанда, С.М. Брэгг, Х.Т. Джонсон, К. Друри, Р.С. Каплан, М. Ромни, П.Дж. Стейнбарт, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, және басқа шетелдік экономистердің еңбектерінде қарастырылады. Ресейлік М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова Л.Н. Герасимова, Т.П. Карпова, Д.В. Лысенко және отандық К.К. Кеулимжаев, Н.А.Кудайбергенов, Ж.К. Нургазина, К.Т. Тайгашинова және өзге авторлармен зерделенген.

Шетелдік авторлардың арасында ауыл шаруашылығында шығындарды есепке алудың заманауи жүйелерін қолдануды зерттеген зерттеушілер бар. Олар: К. Бациос, Х. Бранд-Сассен, А. Вазакидис, Л. Джек, Дж.В.Х. Джонс, Дж.С. Као, Г. Кутузиду, Т.Р. Ли, Л. Тувсен, С. Эссманн, А. Теодоридис және басқалары. Ауыл шаруашылығы салаларында шығындар есебінің ұйымдастырушылық-әдістемелік мәселелерін М.З. Пизенгольц, Л.И. Хоружий, В.Г. Широбоков, Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова, А.П. Михалкевич, И.Н. Белый, А.В. Глущенко, Н.Н. Нелюбова және басқалары қарастырған. Ресейлік В.А. Будасова, М.В. Додонова, Ю.Н. Катков, Г.М. Лисович, А.П. Михалкевич, О.В. Шумакова секілді зерттеушілердің еңбектері құс шаруашылығындағы шығындарды есепке алуды жетілдіруге арналған. Құс шаруашылығында шығындар есебін ұйымдастыру мәселелерін қарастырған авторлар В.Л. Назарова, А. Есболованы атауға болады.

Қызмет түрлері бойынша шығындарды есепке алу жүйесін қабылдап енгізу мәселелері М. Аль-Омири, К. Друри, М. Шилдс, Д. Браун, Ф. Джакоббе және басқа авторлардың жұмыстарында зерттелді. Шығындар есебі жүйесін таңдауға және пайдалануға әсер ететін факторларды зерделеген еңбектердің авторлары қатарында Г. Вегман, Л. Лю, Ф. Пань, Р. Рэнкин, М. Шоут бар.

Ауыл шаруашылығы салаларында АВС-ті қолдану мәселелерін шетелдік, сондай-ақ отандық зерттеушілер қарастырды: П. Кабинлапат, С. Лу, Р. Поцкявичюте, Л. Сташова, С. Суттачай, И. Хренкова. Отандық авторлардан С. Барышева, С. Сапарбаева және басқалары зерттеген.

Әдебиетте бірқатар экономикалық субъектілерде шығындарды есепке алу мен оларды басқарудың заманауи әдістерін біріктірудің әртүрлі нұсқалары қарастырылады. Шығындарды есепке алудың қазіргі заманғы жүйелерінің жекелеген элементтері мен әдістерін кешенді пайдалануды Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Л.А. Зимакова, В.Э. Керимов, А.Ю. Соколов, Я.Г. Штефан және басқалары зерттеді. Жалпы, қазақстандық әдебиеттерді талдау құс фабрикасындағы шығындарды есепке алудың заманауи жүйелерін біріктіру мәселелері мүлде қарастырылмайтындығын көрсетеді.

**Диссертациялық зерттеудің мақсаты** қазіргі заманғы талаптарға сәйкес құс шаруашылығы өнімдерінің өзіндік құнының құрылымындағы өзгерістер негізінде шығындарды есепке алу моделінің теориялық аспектілерін зерделеу, ұйымдастыру жағынан, әдістемелік тұрғысынан ұсынымдар әзірлеп ұсыну.

Қойылған зерттеу мақсатына қол жеткізу үшін келесідей **міндеттер** шешіліп орындалуы керек:

– шығындар есебі жүйесін ұйымдастырудың теориялық аспектілеріне тұжырымдамалық талдау жасау және нақтылау негізінде «шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымына толықтырылған авторлық анықтама беру;

– ҚР-дағы құс шаруашылығы өнімдерін өндіру шығындарын есепке алу мен өзіндік құнын калькуляциялау әдістерін нормативтік реттеу және әдістемелік қамтамасыз етудің деңгейін зерттеу;

– құс өнімдері өндірісінің ерекшеліктерін зерделеу негізінде ұсынылған шығындарды есепке алу жүйелерінің әрқайсысының артықшылықтары мен кемшіліктерін талдау арқылы тиімді аралас моделін әзірлеу;

– құс өнімдері өндірісінің ерекшелігіне сәйкес жанама шығындарды бөлудің әдістемелік тәсілін АВС бойынша әзірлеу арқылы ұйымдардың басқарушылық есеп практикасында ШЕА объектілерін анықтап, толықтырылған шығындар баптарын мен қосалқы шоттарды ұсыну;

– құс шаруашылығы ұйымдарында АВС жүйесін енгізу деңгейін жоғарылату мақсатында оны қабылдауға әсер ететін факторлар көмегімен модель құрып, тежеуші детерминанттарды анықтау арқылы шығындарды есепке алуда АВС әдістемесін тарату механизмін жетілдіру жолдарын ұсыну.

**Диссертациялық зерттеудің жұмыс гипотезасы** Құс шаруашылығы ұйымдарында қызмет түрлеріне негізделген шығындар есебі – АВС жүйесі мен нормативтік калькуляцияның үрдістерін кешенді қолдану ұйымдардағы қызметтердің тиімділігін анықтауға әсер етеді.

**Зерттеудің объектісі** болып Алматы облысындағы құс шаруашылығын жүргізетін ұйымдар алынды және ондағы шығындарды есепке алу жүйелері болып табылады.

**Зерттеу пәні** – құс шаруашылығы өнімдерін өндірудегі шығындар есебі және өзіндік құнды есептеудің ұйымдастырушылық-әдістемелік экономикалық қатынастары болып табылады.

**Зерттеудің теориялық-әдістемелік негізі.** Зерттеудің теориялық негізін өндірістік шығындарды есепке алу және олардың тиімді жұмсалуын бақылау аясында қалыптасқан классикалық тұжырымдамалармен қатар заманауи концепциялар құрады. Зерттеудің теориялық-әдістемелік негізі болып құс шаруашылығы ұйымдарында шығындарды есепке алу жүйелері бойынша шетелдік және отандық ғалымдардың әдебиеттер мен басылымдарда шыққан ғылыми еңбектері табылды. Сондай-ақ бұл диссертациялық жұмыстың әдістемелік негізі ретінде зерттелетін мәселеге қатысты Халықаралық қаржылық есептілік стандарттары мен Қазақстан Республикасының заңнамалық және нормативтік актілері де алынды.

**Зерттеудің әдіснамалық базасы.** Зерттеу барысында талдау мен синтез, дедукция, индукция, үрдістерді бағалауда қолданылатын тарихи, кешенді және жүйелеу секілді жалпы ғылыми әдістер мен тәсілдер пайдаланылды. Зерттеу әдістемесі шығындарды есепке алудың тиімді жүйесін таңдауға, қабылдауға әсер ететін детерминанттарға сапалық, сандық, шектеуші факторларды салыстыру, топтау және жүйелеу әдістерін қолдануға негізделген.

Зерттеу барысында сауалнама жүргізілді. Сауалнама жүргізу көмегімен жиналған деректерді өңдеу үшін Smart PLS 3 және SPSS 20 статистикалық пакеттік бағдарламалары пайдаланылды.

**Зерттеудің ақпараттық базасы.** ҚР Статистика комитетінің мәліметтері, электрондық ақпарат құралдарының материалдары, зерттелетін ұйымдардың есептілігінен алынған деректер диссертациялық зерттеудің ақпараттық базасы болып табылды. Сонымен қатар ақпараттық база ретінде Қазақстан Республикасы Ауыл шаруашылығы министрлігі әзірлеп бекіткен бағдарламалар да қарастырылып қолданылды.

**Ғылыми жаңалығы.** Диссертациялық жұмыстың ғылыми жаңалығы келесідей нәтижелермен расталып беріледі:

– «шығындар», «шығыстар» ұғымында, «шығындарды есепке алу жүйесі» жайлы анықтамаларда, теориялық көзқарастарда бірлік пен бірегейліктің жоқтығы негізделді. Сонымен қатар, әртүрлі ғылыми жұмыстардағы шығындар есебін ұйымдастыру мәселесіне жиі жүгінулерге қарамастан, «шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымын түсіндірудің біртұтас анықтамасы әлі әзірленбеген. Осыған байланысты «шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымын толық ашатын анықтама берілді;

– жалпы ауыл шаруашылығында, атап айтқанда құс шаруашылығы саласында шығындарды есепке алуды реттейтін ҚР нормативтік актілері талданды, нәтижесінде шығындар есебін ұйымдастыру бойынша әдістемелік нұсқауларды әзірлеуде ҚР Қаржы министрлігінің Бухгалтерлік есеп және аудит әдіснамасы департаменті мен Ауыл шаруашылығы министрлігінің мал шаруашылығы департаменті күштерін біріктіру арқылы «Шығындарды бухгалтерлік есепке алу жөніндегі әдістемелік ұсынымдар» дайындау ұсынылды;

– құс шаруашылығы өнімдерін өндіруге жұмсалатын шығындарды есепке алудың аралас моделі әзірленді, құс шаруашылығы шығындарының баптары толықтырылды, жанама шығындарды қызмет түрлеріне үлестіру әдістемесі ұсынылды және бүкіл өндірістік әлеуетті ұтымды пайдалануға мүмкіндік беретін қағидаттар қалыптастырылды, құс шаруашылығы өнімдерін өндірудегі шығындар есебінің ерекшеліктерін ескере келе жанама шығыстарды есепке алу үшін субшоттарды пайдалану ұсынылды;

– қолданылатын шығындарды есепке алудың жүйелерін талдау нәтижелері қызмет түрлері бойынша шығындарды есепке алу АВС жүйесін қабылдау қажеттілігін негіздеуге және өнімдерге жанама шығыстарды жатқызудың неғұрлым прогрессивті тәсілдерін пайдалануды ұсынуға мүмкіндік берді. АВС әдістемесін негізге ала қолдануға болатын шығындар драйверлері нақтыланып ұсынылды;

– диссертациялық жұмыстың гипотезасына сай 43 қазақстандық құс шаруашылығы ұйымдарының бас бухгалтерлерімен жүргізілген сауалнама нәтижелері негізінде Smart PLS 3 және SPSS 20 статистикалық бағдарламасында зерттеудің концептуалдық моделі құрылды. Ол АВС жүйесін қабылдауға шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы, бухгалтерлердің қатысуы, өнімдердің әртүрлілігі секілді факторлар әсері арқылы ұйымдардағы қызметтердің тиімділігін арттыруға қол жеткізуге болатынын көрсетеді. АВС жүйесін қабылдау деңгейін жоғарылату және шығындарды есепке алуда оны енгізіп қолдану механизмін жетілдіру бойынша автормен ұсыныстар берілді.

**Қорғауға ұсынылатын негізгі тұжырымдамалар**. Диссертациялық жұмыстың зерттеу нәтижелерін негіздей келе қорғауға төмендегідей тұжырымдамалар шығарылып ұсынылды:

– «шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымын толық ашатын маңызды басқару шешімдерін қабылдауда ұйым шеңберінде тікелей қаржылық есептің де, сондай-ақ шығындарды жоспарлау, бақылау және талдау мәселелерін қамтитын басқарушылық есептің кіші жүйесі деген нақтыланып толықтырылған анықтама берілді;

– құс шаруашылығында шығындар есебі мен өзіндік құнды калькуляциялаудың әдістемелік ұсынымдары ҚР ҚМ Бухгалтерлік есеп және аудит департаменті және АШМ мал шаруашылығы департаменті бірлесе әзірленсе, бұл құс фабрикаларында шығындарды есепке алу үдерісінде ақпараттық қажеттіліктерін, қызмет нәтижелерін бағалау және шығындарды оңтайландыруды ұтымды етеді;

– құс шаруашылығындағы шығындарды есепке алудың аралас моделін ұсыну негізінде кәсіпорындарда шығындардың қалыптасуының ақпараттық маңыздылығын арттыру, шығындар бойынша аналитикалық деңгейін бақылау, өзіндік құнды дәл есептеу және бизнес-процестердің тиімділігін анықтауға мүмкіндік береді;

– жанама шығындарды өндірілетін өнімдер арасында үлестіруде АВС тәсілі құс шаруашылығына сәйкестендіре келе, негізгі қызмет түрлері (бизнес-процестер) бойынша бөлу әдістемесін әзірлеу арқылы функциялар бойынша шығындар есебі жүйесін енгізу мен қолдануды ыңғайлы ететін іс-қимыл алгортимі берілді;

– шығындарды оңтайландыруға, ұйымның тиімділігін арттыруға қажет деректерді ұсынатын АВС жүйесін қабылдаудағы негізгі триггерлерді анықтау көмегімен оның сәтті болуына және қолданыс ауқымын кеңейтетін іс-шаралар ұсынылды.

**Тәжірибелік** **маңыздылығы** басшылардың ақпараттық қажеттіліктерін барынша қанағаттандыруға мүмкіндік беретін құс шаруашылығы өнімдерін өндіруші ұйымдарда шығындарды есептеудің озық моделін қабылдауды жеделдету жөніндегі ұсыныстарды әзірлеумен айқындалады. Практикалық тұрғыдағы маңыздылығы шығындар есебін сауатты ұйымдастыруды және бұрмалаусыз дәл өзіндік құнды калькуляциялауды жетілдіруге бағытталған нақты әдістемелік ұсыныстарды әзірлеп ұсынуда жатыр. ҚР 2025 жылға дейін Ұлттық даму жоспарында 8-басымдықта әртараптандыру міндеті бар, сондағы міндеттің орындалуына пайдалануға мүмкіндігі бар [4].

Кенжеғали Сағадиев атындағы Халықаралық Бизнес Университетінде АССА бағдарламасы бойынша «Тиімділікті басқару», «Есеп және аудит» мамандығындағы студенттерге «Басқару есебі» пәнін оқытуда пайдаланылатыны енгізу актісінде көрсетілді. Бұл акті Қосымшада берілген.

**Жұмыстың мақұлдануы мен жүзеге асырылуы.** Диссертациялық жұмыстағы жүргізілген зерттеудің негізгі жағдайлары, алынған нәтижелер мен қорытындылары 6 ғылыми жұмыстарда көрсетілген. Нақтылағанда ҚР ҒЖБМ ҒЖБССҚЕК ұсынып бекіткен басылымдар тізбесіндегі журналдарда – 3, ал Scopus базасына 2005 жылдан енген процентилі жоғары журналда 1 ғылыми мақала жарияланған. Сонымен қатар жұмыстың негізгі жағдайлары 2 халықаралық ғылыми практикалық конференцияларда баяндалды.

**Диссертациялық жұмыстың құрылымына** кіріспе, 3 бөлім, түйінделген қорытынды, қолданылған әдебиеттер тізімі, қосымшалар енгізілген. Жұмыста 34 сурет, 19 кесте және 9 қосымша бар.

**1 ҚҰС ШАРУАШЫЛЫҒЫНДАҒЫ ШЫҒЫНДАР ЕСЕБІНІҢ ТЕОРИЯЛЫҚ ЖӘНЕ ӘДІСТЕМЕЛІК АСПЕКТІСІ**

**1.1 Шығындарды есепке алудың теориялық** **негіздері**

Қазіргі кездегі нарық құс өсірушілерден тек жұмыртқа мен құс еті өндірісін ұлғайтуды ғана емес, сондай-ақ аз шығындар жұмсау арқылы өз тиімділіктерін жоғарылатуды талап етеді. Сондықтан бәсекеге қабілеттілік күшейтілген жағдайларда құс фабрикалары өзінің ішкі резервтерін мүмкіндігінше үнемді пайдалануы үшін шығындар есебін сауатты ұйымдастыруы қажет. Осыған байланысты Қазақстандағы ауыл шаруашылығы өнімдерін өндіруге кететін шығындарды есепке алу және олардың өзіндік құндарын калькуляциялауды нормативтік реттеу мен әдістемелік нұсқауларды тиянақты қарастыру керек.

Нормативті-құқықтық құжаттарда, бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілікті реттейтін заңнамалық актілерде және экономикалық әдебиеттерде «шығыстар», «шығындар» ұғымымен жиі ұшырасамыз. Бұл ұғымдарға дұрыс анықтама берілмесе олардың түпкі мағынасы бұрмаланып кетуі мүмкін.

Осы уақытқа дейін шығындар туралы, оларды есепке алу жайында жазылған еңбектер өте көп. Көптеген шетелдік және отандық ғалымдар шығындарды «шығыстар» ұғымынан бөлек қарастыру керектігін айтқан [5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13].

Аталған ұғымдар арасындағы қандай да бір ұқсастықтар мен айырмашылықтар туралы тұжырым жасау үшін осы терминдердің мәнін егжей-тегжейлі зерделеуіміз қажет.

«Шығындар» ұғымы шетелдік әдебиеттерде нақты бір мақсатқа жету үшін жұмсалынған құрбандықтардың ақшалай өлшемі ретінде анықталады. Ал кәсіпорындар өз қызметін жалғастыру үшін және өмір сүруіне қажет болған, жұмсалынған ақшалай өлшемдегі құрбандықтарды «шығыстар» деп бөлек сипаттаған [5, р.147].

Атап кететін жайт, Ұлыбритания мен АҚШ сияқты елдерде «expenses» термині компаниялардың пайдасын есептеу үшін және қалған қорларға калькуляция жасау мақсатында жұмсалатын шығындарды білдіреді. Бұл жерде осы көрсеткіш есептеу қағидаты бойынша есепке алынады. (принцип начисления) Сонымен қатар кеңірек пайдаланылатын «cost» термині де бар, қазақ тілінде «шығындар» деп аударылады. Бұл терминге бухгалтерлік есеп бойынша Оксфорд сөздігінде келесідей анықтама берілген: «Ұйымның қызметін іске асыру үрдісі үшін қажетті тауарлар және қызметтерге кеткен шығыстар» [7, р.38].

Ресейлік тәжірибеде белгілі бір кезеңдегі өндірістік шығындарға сипаттама беру үшін «өндірістік шығындар» ұғымын қолданады [8, с.56, 9, с.52]. Мұны келесідей түсіндіруге болады: қандай да бір өнім болсын немесе бұйым жасау үшін өндіріс орындарында шығындар жұмсалады, сол себепті «өндірістік» деп атайды.

Ресейлік ғалым Вахрушина М.А. экономикалық әдебиеттерде «шығындар» ұғымын «шығыстар» ұғымымен жиі теңестірілетін, алайда бұл ұғымдар арасында едәуір айырмашылықтар бар деген. Ол шығыстарға кәсіпорынның негізгі қызметін жүргізу барысында туындайтын залалдар мен шығындар кіреді деп түсіндірген [8, с.57].

А.И. Касимова шығындарды тану кезінде олар пайдаға дәл сол уақытта әсер етпейді деп анықтайды. Бұл автор егер шығындарды іске асыру пайда көрсеткішімен байланысты болса өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау секілді бухгалтерлік есептегі маңызды процесс мағынасыз болатын еді деген [12, с.40].

Бухгалтерлік есепті жүргізу үрдісі тұрғысынан А.И. Касимованың ойы дұрыс деуге болады, себебі өнімдерді сатқан кезде ғана кірістер, шығыстар және пайда анықталады. Өндіріске жұмсалған шығындарды есепке алу арқылы өндірістік өзіндік құн қалыптасады, бірақ та өнімдерді сатып-өткізген кезде ғана олар шығыстар болып танылады.

Бұл мәселеге көңіл бөлген қазақстандық авторлар да бар. «Шығындар» ұғымын «шығыстар» ұғымынан бөлек қарастырған ғалымдар келесілер: К.К. Кеулимжаев, К.Т. Тайгашинова, Н.А. Құдайбергенов және басқалар.

К.К. Кеулимжаев және Н.А. Құдайбергенов болашақтағы есептік мерзімде кіріс әкелу үшін кеткен шығындарды кәсіпорынның активтеріне жатқызған және оларды шығындар деп анықтады. Бұл авторлар өз еңбегінде алдағы кезең шығыстары, тауарлық қорлар мен аяқталмаған өндіріске кеткен шығындарды активтер деп көрсетті. Осы ғалымдардың пайымдауынша, шығыстар сатылған өнімнің (қызметтердің) өндірісіне жұмсалған шығындар, әкімшілік, өнімді сату және қызметтер көрсету бойынша шығыстар, сондай-ақ әртүрлі залалдардан тұрады [13, с.156]. Бұл ретте алдағы кезең шығыстары үшін «шығындар» ұғымын қолдану керектігін біз қолдаймыз, өйткені мұны болашақ және ағымдағы шығыстарды ажырату үшін жасалады деп түсінеміз.

Осыған ұқсас пікірді тағы бір қазақстандық ғалым К.Т.Тайгашинова білдірген. Ол «шығындарды» келешекте табыс алуға арналған ұйымның активтері ретінде баланста көрсетілетін тұтынылған материалдық, еңбек, қаржы құралдарының құны деп анықтаған. Өнім өндірісі процесінде немесе қызмет көрсетуде тұтынылған материалдық, еңбек, қаржы құралдарының құны сол өнім, көрсетілген қызметтердің өзіндік құнын қалыптастырады. Ал «шығыстарды» ағымдағы есептік кезеңге енетін шығыстар баптары деп анықтаған [14].

Ж.К. Нургазина «шығындар» мен «шығыстар» арасындағы айырмашылықты қарастыра келе, шығындарға уақыты келгенде пайдадан шегерілетін ақшаға сатып алынған тауарлар мен қызметтерді жатқызады. Бұл автор «шығыстарды» – кіріс алу мақсатында белгілі бір уақыт кезеңі ішінде толық жұмсалған ресурстардың құны деп таниды [15].

Алдында зерделенген анықтамаларды ескере отырып «шығындар» ұғымына келесідей 4 белгілермен сипаттама беруге болады:

– бұл шығындар қандай да бір өнімдерді өндірумен байланысты болғанда;

– ресурстарды мақсатты пайдалану көзделсе;

– біркелкі емес өндірістік ресурстар түрлерін ақша эквивалентінде құнын бағалау мүмкіндігіне ие болса;

– жұмсалған ресурстар уақытылы құжаттармен расталған болса.

Біздің ойымызша, шығыстар калькуляциялау процесіне қатыспайтын, алайда ұйымдардың пайдасын есептеу үшін және қызметін жүргізу кезінде орын алған белгілі бір мерзімдегі шығындар мен залалдар жиынтығы. Сонымен қатар, шығыстардың «шығындар» ұғымынан негізгі айырмашылығы ол ұйымдардың активтері санатында, яғни тауарлы-материалдық қорлар түрінде бола алмайды.

Қазақстанда қаржылық ақпараттарды есепке алатын үш жүйе бар: ол бухгалтерлік (әдетте бұл қаржылық есеп), салық және басқару есебі. Мұндай жүйелердің болуы ең алдымен есепті ұйымдастыру қағидаттарының әркелкі болғандығы және олар әртүрлі нормативті актілермен реттелуіне байланысты. Бухгалтерлік есеп келесідей нормативті актілермен реттеледі:

– Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы ҚР-ның 2007 жылғы 28 ақпандағы №234 Заңы (03.07.2019 №262-VI және 13.05.2020 №325-VI, 24.11.2021 №75-Ⅶ, 03.01.2022 №101-Ⅶ)

– ХҚЕС-ры

– Ұлттық қаржылық есептілік стандарты

– Бухгалтерлік есепті жүргізу қағидаларын бекіту туралы ҚР Қаржы министрінің 2015 жылғы 31 наурыздағы №241 бұйрығы.

Ұйымдар мен кәсіпорындар салықтық есеп жүргізу үшін 2017 жылғы 25 желтоқсанындағы № 121- VI «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» ҚР-ның Кодексін қолданады.

Бүгінде қолданыстағы Ұлттық қаржылық есептілік стандартында (бұдан әрі - ҰҚЕС) берілген «шығыстар» ұғымының анықтамасы Қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негіздеріне (ҚЕТН) қайшы келмейді.

ҚЕТН-не сәйкес «шығыстар» есепті кезеңде экономикалық пайданың азаюы, ол активтер құнының кемуі немесе міндеттемелердің артуы, бұл капиталдың азаюына әкеледі деп анықтайды [16]. ХҚЕС-да «шығындар» термині қолданылады, бірақ бұл ұғым жұмсалған ресурстарды жинақтау жөнінде сөз болғанда, яғни болашақтағы кіріс осы шығындарға байланысты болады деген мағынада пайдаланылады.

Бұл туралы О.А Зубарева «шығындар» ұғымын кезең шығыстарын тану мен жұмсалатын ресурстар арасындағы аралық категория ретінде қарастырады. Сондай-ақ ол шығындар есептілікте шығыстар немесе залалдар деп танылған уақытқа дейін компанияның активтері құрамында көрсетіледі деп айтқан [17].

Өндірістік және басқару есебіндегі ең маңызды көрсеткіш өзіндік құн қалыптасатын болғандықтан шығындар мен шығыстар арасын бөлу, ажыратып көрсету орынды деп санаймыз. 2-ХҚЕС, яғни «Қорлар» деп аталатын стандарттың өзінде шығындар ұғымы өзіндік құн тұрғысынан қарастырылатыны анық байқалады. Бұл стандартта босалқылардың өзіндік құны келесідей шығындарды қамтиды:

– барлық сатып алуға кеткен шығындар;

– қайта өңдеумен байланысты шеккен шығындар;

– ағымдағы тұрған жері мен осы жай-күйін қамтамасыз етуге жұмсалған барлық басқа да шығындар [18].

Әрине, бұл жерде босалқылардың, яғни тауарлы материалдық қорлардың құнын бағалау олардың өзіндік құнын анықтағанда ғана мүмкін болады. Сол себепті босалқылардың, сонымен бірге қызметтер мен жұмыстардың өзіндік құнымен байланысты барлық тұтынылған ресурстарды шығындар деп тану қажет деп ойлаймыз. Босалқылардың, қызметтер мен жұмыстардың өзіндік құнына кірмейтіндерді «Қорлар» 2-ХҚЕС-на сәйкес шығыстар деп танылуы тиіс.

Осындай пікірлермен біз келісеміз, себебі пайда мен зияндар туралы есептілікте шығыстар шыққан шығындар мен белгілі бір кіріс баптары бойынша түсімдер арасындағы байланыс негізінде танылады. Шын мәнінде, бухгалтерлік есеп мақсаттары үшін «шығыстарға» ағымдағы есептік кезеңде кіріс алу үшін барлық жұмсалған шығындар мен шыққан шығыстар да жатады (кесте 1).

Кесте 1 – Шығындар және шығыстарға кіретін баптар

|  |  |
| --- | --- |
| Шығындар | Шығыстар |
| Өнімдерді өндіруге жұмсалатын шығындар | Сатылып өткізілген өнімдердің және көрсетілген кызметтердің өзіндік құны |
| Қызметтер көрсетуге кететін шығындар | Өнімдерді сатумен және қызметтер көрсетумен байланысты шығыстар |
| Жұмыстарды орындауға кететін шығындар | Әкімшілік шығыстар |
|  | Сыйақылар бойынша шығыстар (қаржыландыру тұрғысынан) |
| Өндірістік емес шығыстар:  - Активтерді есептен шығару бойынша шығыстар  - Қаржылық емес активтердің құнсыздануынан туындайтын шығыстар  - Бағам айырмасынан болатын шығыстар  - Биологиялық активтердің құнсыздануынан болатын шығыстар  - Тоқтатылатын қызметке байланысты шығыстар  - Операциялық жалдау бойынша шығыстар  - Табиғи апаттардан болатын залалдар |
| Үлестік қатысу әдісімен ескерілетін ұйымдардың залалындағы үлес |
| Пайдаға салынатын салықтар бойынша шығыстар |
| Ескерту – [16, 18] Әдебиет көздері бойынша құрастырылған | |

Сондай-ақ «Қорлар» 2-ХҚЕС-нда өндірістік шығындардың есебі және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың жалпы тәртібі регламенттелген, стандартта өзіндік құнға кіретін шығындардың 3 тобы қарастырылған (сурет 1).

Тікелей шығындарға өндіріс процесімен тікелей байланысты шығындар, атап айтқанда жұмсалған шикізат пен негізгі материалдар, негізгі өндірістік жұмысшылардың еңбекақысы және өзгелері кіретіні 1-суреттен байқалады. Ал өзгермелі жанама шығындарға өндіріс көлемінің өзгеруіне тікелей тәуелді болып табылатын шығындар жатады. Өзіндік құнға енгізілетін шығындардың үшінші тобына өндіріс көлеміне байланысты емес, яғни тәуелді емес жалпы өндірістік шығыстар кіреді. Оларға ғимараттар мен жабдықтардың амортизациясы мен күтіп-ұстау шығыстары, цехтарды басқару мен көмекші персоналдарының мерзімдік нысанмен есептелетін еңбекақылары және т.б. жатады.

Өнімнің өзіндік құнына кіретін шығындар

Тұрақты жанама шығыстар

Тікелей шығындар

Өзгермелі жанама шығындар

Шикізат пен негізгі материалдар

Кешенді өндірістегі көмекші шикізат шығындары

Өндірістік ғимараттар мен құрал-жабдық-тардың амортизациясы

Негізгі өндірістік цехтар жұмысшы-ларының еңбек-ақылары

Өндірістік ғимараттар мен жабдықтарды күтіп-ұстау шығыстары

Кешенді өндірістегі энергия шығындары

Кешенді өндірістегі жанама еңбек шығындары

Өндірісті басқарумен байланысты әкімшілік шығыстар

Сурет 1 – Өнімдердің өзіндік құнына енгізілетін шығындардың жіктемесі

Ескертпе – [18] Әдебиет негізінде автормен құрастырылған

Қазақстан заңнамасында өнімнің өзіндік құнына өндірістік өзгермелі және тұрақты жанама шығындарды енгізуге мүмкіндік беретін нақты нормалар мен нұсқаулықтар жоқ. ХҚЕС-тарын қолданып отырған ұйымдар мен кәсіпорындар ғана жоғарыда айтылған шығындар топтамасын есепке алу кезінде пайдаланады. Бұл жерде ірі кәсіпкерлік субъектілерінде 2-«Қорлар» ХҚЕС-ына сай жанама шығындардың әрбір тобы үшін бөліп тарату базасын анықтайды. Бөліп-тарату базасын ресурстардың қуаттылығын өлшейтін көрсеткіш ретінде қолданады.

Осы 2-ХҚЕС-на сәйкес ұйым шығындары 2 санатқа бөліп қарастыру көзделген:

1) өнімге кеткен шығындар

2) кезең шығыстары (кесте 2).

Кесте 2 – ХҚЕС және ҰҚЕС бойынша шығындарды бөлу

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Өнімдерді өндіруге кеткен шығындар | Кезең шығыстары |
| 2 ХҚЕС «Қорлар» | 1) Шикізат пен материалдар  2) Қорларды сатып алумен байланысты болған жеткізу, өңдеуге кеткен және өзге де шығындар  3) Тікелей еңбек ақы шығындары  4) Тұрақты өндірістік үстеме шығындар  5) Өзгермелі өндірістік жанама шығындар | 1) Шикізаттың нормадан тыс жоғалтулары, нормативтен тыс еңбек күшінің жұмсалуы және өзге де өндірістік шығындардың нормадан артуы  2) сақтау бойынша шығындар, егер де бұл өндіріс процесі үшін қажет болмаған жағдайда  3) әкімшіліктің жанама шығыстары  4) сатып-өткізумен байланысты шығыстар |
| ҰҚЕС | Айтарлықтай айырмашылық жоқ | Айырмашылық жоқ |
| ҚР Салық кодексі | 242-273 баптар | Басқарушылық және жалпы әкімшілік шығыстар; (жоғалтқан) шеккен тауарлар ысырабы белгіленген табиғи кему нормалары шегінде; тауарлардың жойылуы, бүлінуі боынша; міндетті мерзімді медициналық тексеріп қарау; өзге де шығыстардың жекелеген түрлері бойынша; Қызметтік іс-сапар кезіндегі шығыстар; Өкілдік шығыстар; Сыйақы бойынша; Төленген күмәнді міндеттемелер; Күмәнді талаптар бойынша; Сақтандыру, қайта сақтандыру ұйымдарының есептелген сақтандыру төлемдері |
| Ескерту – [18, 19] Әдебиет көздері бойынша құрастырылған | | |

2-«Қорлар» ХҚЕС-да берілген шығындар жіктемесі ұлттық стандартта ұсынылған сыныптамадан еш айырмашылық жоқтығы 2-кестеден көрінеді. Ал, салық кодексінде салық салынатын кірісті есептеу кезінде сол табысты алумен байланысты шығыстар шегерімдер ретінде танылғандықтан өзгеше.

Қаржылық ақпараттарды есепке алу жүйесін зерттеу аталған ұғымдарға берілген анықтамалар арасындағы айырмашылықтарды ажырату және түсіну бухгалтерлік есепте деректерді дұрыс, әрі дәлірек көрсетуге септігін тигізеді. Бұл бірінші кезекте, есепке алу мақсаттары мен шешімдер қабылдау тұрғысынан шығыстар мен шығындарды дұрыс топтастыруға мүмкіндік береді. Келесі бір маңыздылығы кәсіпорындардың пайдасын ұлғайту үшін сатудан түсетін кірісті көбейту немесе не шығындарды, не шығыстарды оңтайландыру бойынша іс-шаралар өткізуде таңдау жасауға көмектеседі.

Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы Заңыңда 3-тараудың 13-бабында қаржылық есептілік элементтері берілген және шығыстарға анықтама келтірілген [20]. Бұл заңнамада да шығындар ұғымы берілмеген.

Осы алдында келтірілген уәждерге сүйене келе «шығындар» ұғымын «шығыстар» ұғымынан ажыратып көрсетуді заңнама тұрғысында бөліп көрсету туралы қорытынды жасаймыз. Ең алдымен «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» ҚР заңына шығыстардан бөлек «шығындар» ұғымын, оның дәл анықтамасын нақтылап көрсеткен жөн болар еді. Заңнамаға мұндай толықтыру жасау ең алдымен іс жүзінде салықтық есеп бухгалтерлік есептің тіркелімдері негізінде жүргізілетіндіктен туындайды. Себебі бухгалтерлік есепте аталған екі ұғым синоним сөздер болып табылмайтыны есепші және сарапшы мамандарға белгілі. Осындай терминдер бойынша түсініксіздік есепке алу кезінде қателіктерге әкелуі мүмкін, нәтижесінде бұл қаржылық есептіліктегі бірқатар көрсеткіштердің сенімді есептелмеуіне және ақпараттың бұрмалануына жол береді. Осылайша аталған заңңамаға толықтыру бойынша жұмыс жүргізу бухгалтерлік есеп мәліметтерін толық ашып көрсетеді.

Ендігі кезекте шығындарды есепке алу (ШЕА) сұрақтарын қарастырмай тұрып, оның пайда болу мен даму кезеңдерін анықтаған жөн. Біріншіден, ШЕА-дың қалыптасу тарихына көз жүгіртсек, бухгалтерлік есептің даму тарихын зерттеген ғалымдар ШЕА өнеркәсіптік революцияның салдарынан туындаған деген көзқарасты ұстанады [5, р.143, 21]. Өнеркәсіптік даму екі революцияны басынан өткізгені тарихтан белгілі (сурет 2).

Сурет 2 – Еуропалық өркениеттегі өнеркәсіптік даму кезеңдері

Ескерту – [5, р.143, 22, 23] Әдебиеттер негізінде автормен жасақталған

Шығындар есебінің өзі және ондағы бағыттар мен әдістер 2-суретте көрсетілгендей өнеркәсіптік дамудың бірінші кезеңінде – алғашқы машиналық революцияның нәтижесінде пайда болып дами бастаған. Өнеркәсіптік революцияның бірінші дәуірі бұған дейін ауыл шаруашылығы, шағын қолөнер мен саудаға негізделген экономикалық өмірді өзгертті: қол еңбегі машинаға, аграрлық қоғам индустриалды ортаға өтті. Ұлыбритания мен АҚШ-да 1800 жылдарда тоқыма өнеркәсібінде шикізаттарды өнімдерге айналдыруда еңбек күші мен жанама шығыстарды анықтау мақсатында ШЕА-ды қолдана бастағаны зерттеушілермен анықталды.

Кейінірек, атап айтқанда, америкалық ғалым Х. Томас Джонсон XⅠX ғасырдағы шығындар есебінің кеңірек етек алуын, неліктен осы ШЕА көбірек пайдалана бастауының себептерін түсіндірген. Ол өнеркәсіпте қызмет істейтін бухгалтерлер ШЕА-ды екі жақты жазу жүйесіне көшіргенін, бұған негізгі капиталды неғұрлым көбірек пайдаланыла бастағаны себеп болды деп жазған. Бұл автор өз зерттеуінде XⅠX ғасырда шығындардың уақытша құрылымы ғана өзгермегенін, сондай-ақ экономикалық қызметті ұйымдастыру әдістері де өзгеретіндігін түсіндірген [21, р.510].

Екіншіден, шығындар есебінің эволюциясы тұрғысынан қарастырғанда, оның шамамен XⅠX ғасырда пайда болған және дами бастаған деген болжам жасалғанын зерттеушілердің еңбектерінен көз жеткізуге болады. Әрине, бұдан әріде, бұрынырақ венеция бухгалтериясының пайда болғанын және оның итальяндық ортада қолданылғаны және кейінірек бухгалтерлік есеп техникасы Еуропаның өзге елдеріне таралғаны тарихтан белгілі.

ШЕА үрдісінің пайда болып, одан әрі дамуына ықпал еткен детерминанттар және себепкер болған оқиғалар 3-суретте бейнеленген.

Сурет 3 – 1850-1925 жылдар аралығында шығындарды есепке алу әдістемесінің дамуына әсер еткен оқиғалар мен детерминанттар

Ескерту – [5, р.148, 21] Әдебиеттер негізінде автормен жасақталған

3-суреттен XⅧ ғасырдан бастау алған өнеркәсіптік революция өндірістің ұлғаюы мен жаппай өндіріске әкелгенін, нәтижесінде көлікпен тасымалдау бизнесі және сатып-өткізумен айналысатын компаниялардың көбеюін ынталандырғаны байқалады. Нәтижесінде жаппай өндірісте ірі көлемде шығарылатын өнімдерге жұмсалатын көп мөлшердегі шикізаттарға бақылау жүргізудің де, тікелей еңбек шығындары мен жанама шығыстардың да маңыздылығы арта түсті. Мұның бәрі, сайып келгенде, шығындарды есепке алу практикасына көзқарасты өзгертті және сол дәуірдің талаптарына сәйкес келетін жаңа әдістер мен есеп техникасын қолдануға себеп болды.

Ресейлік зерттеушілер бұл мәселеге байсалдылықпен қарайды. О.Н. Волкова XIX ғасырдың екінші жартысында өнеркәсіптік (технологиялық) революция технологияларды қаржыландырудың және сол кездердегі көзбен елестетуге болмайтын ауқымдағы қаржы нарықтарын құруды талап еткен деген. Бұл талаптар бухгалтерлік есепке алу технологияларына айтарлықтай елеулі өзгерістер әкелгенін және ашықтық деңгейі арттыра түскенін атап өткен [23, с.57].

Жоғарыда айтылғандардың негізінде шығындарды есепке алу өнеркәсіптің дамуымен байланысты. Әдебиеттерді зерттеу ШЕА ұғымы сол XⅠX ғасырға таяу уақытта пайда болды және өнеркәсіптік революция шығындар есебін дамытудың қозғаушы күші болды деген қорытынды жасауға әкелді. 2-суретте көрсетілгендей, екі өнеркәсіптік революциядан кейін ақпараттық дәуір басталды, яғни 1970 жылдардан бастап ШЕА-дың жаңашыл озық жүйелері әзірленді және жетілдірілген есеп технологиялары қолданыла бастады. Ал ақпараттық революция дәуіріне дейін ШЕА тәжірибесі еңбектің негізгі және көмекші болып бөлінуін, өнім бірлігіне жұмсалған шығындарды есептеуді, сондай-ақ жоғалтуларды егжей-тегжейлі анықтаумен шектелген.

Диссертациялық жұмыстың осы бөлімшесінде шығындар есебі концепциясының эволюциялық дамуы оны 3 негізгі кезеңге бөлу арқылы зерттелді. Өзінің дамуының әртүрлі кезеңдерінде қоғамдық қажеттіліктер мен экономикалық қатынастар әсерінен шығындар есебінің әдістемесі біртіндеп кеңейе түсті және уақыт өте келе басқару есебінің жүйесіне айналды. Іс жүзінде «шығындарды есепке алу» мен «шығындардың басқарушылық есебі» ұғымдары бір-бірін алмастыратын ұғымдар болып табылады. Сондай-ақ «шығындарды есепке алуды» кейде «өндірістік есеп» деп те атайды. Шығындарды есепке алудың заманауи жүйелері пайдаланушылардың мүдделерін қанағаттандыратын көп бейінді егжей-тегжейлі ақпараттар ұсына алатындығымен ерекшеленеді.

Қазіргі уақытта шығындар есебіне басқарудың әртүрлі деңгейлерінің қажеттіліктерін қанағаттандыра алатын бухгалтерлік есеп объектілеріне қатысты ақпараттың сенімділігі, негізділігі, толықтығы және уақтылы тез ұсынылуы сияқты талаптар қойылады. Алдыңғы айтылғандарды түйіндейтін болсақ, осы заманғы ақпараттандыру дәуірінде шығындар есебі технологиясындағы өзгерістер әлі де жалғасын табатыны сөзсіз және жаһандық сипатта талқыланып таралуы мүмкін.

**1.2 Ауыл шаруашылығы өнімдерінің өзіндік құнын калькуляциялау жүйелері мен шығындарын есепке алудың әлемдік тәжірибесі**

Дүниежүзілік сауда ұйымының (ДСҰ) мүшесі болған Қазақстанның, ең бастысы отандық тауар өндірушілердің халықаралық нарықта шетелдік өндірушілермен тең жағдайда еркін сауда жүргізуге мүмкіндіктері бар. Осы ДСҰ-на мүшелік халықаралық стандарттарды қолданатын, ауыл шаруашылығы өнімдерін өндіретін ұйымдарға халықаралық агробизнес өнімдерінің нарығына кіруге және еркін сауда құруға мүмкіндік берді.

ХҚЕС-тарын қолданатын ұйымдар қосымша инвестиция тартуда шетелдік инвесторлардың ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыра алатыны белгілі. Бүгінгі таңда Қазақстандағы бухгалтерлік есептің халықаралық деңгейде интеграциялану үдерісінде ХҚЕС пайдаланылып отырғаны айтарлықтай орынды. Бұл ең алдымен инвестициялық тартымдылықты арттырады, есептіліктегі ақпараттардың шынайылығын көрсетеді. Бухгалтерлік есепті халықаралық біріздендіру мәселелеріне көңіл бөлінгеніне бірталай жылдар өткеніне қарамастан әлі де шешілмеген сұрақтар бар. Экономикадағы халықаралық интеграция рөлінің өсуімен бірге жүретін бизнесті дамыту әртүрлі елдерде қолданылатын пайданы қалыптастыру қағидаттары, есептеу алгоритмдерінің біркелкілігі мен түсініктілігіне ерекше талаптар қояды.

Кез келген өнім өндіретін кәсіпорындар мен ұйымдардың пайдасына сол өнімдерді өндіруге жұмсалған шығындар ықпал етеді. Бұл ретте ауылшаруашылығы өнімдерін өндіретін ұйымдарда шығындарды есепке алу жүйесі (ары қарай ШЕАЖ) әлі ақсап тұр, экономикасы дамыған елдер қолданатын жүйелерді қарастыру қажеттілігі туындайды. Өнімдер өндіретін ұйымдардың өндірістік-шаруашылық қызметін үйлесімді, әрі тиімді ұйымдастыру үшін өндіріске жұмсалған шығындар туралы мәліметтер керек. Сондай-ақ ұйымдағы барлық бөлімдер мен департаменттердің қызметі жөніндегі деректерді жинақтап шоғырландыру және өңдеу ШЕАЖ-мен іске асырылатындықтан, басқару есебіндегі оның алатын орны айрықша. Алайда арнайы әдебиеттерге шолу жасау кезінде шетелдік және отандық зерттеушілердің осы ШЕАЖ туралы ортақ көзқарас калыптаспағандығы анықталды.

Бірқатар шетелдік ғалымдар ШЕАЖ фирмаларда өз өнімдерінің қанша пайда әкелетінін бағалау мақсатында солардың өзіндік құнын есепке алатын жүйелік құрылым ретінде анықтайды. Өндіріске жұмсалған материалдық қорлар мен өзге де өндірістік ресурстардың құнын бағалау үшін өндірістік шығындарды жинау мен өңдеу жүйесі деп қарастырады. Осы авторлардың қатарында К. Друри [24], С. Брэгг [25], М. Ромни, П. Стейнбарт [26] және т.б. бар. Бұл ретте осындай анықтама ШЕАЖ-нің негізгі мақсатын ашып береді, бірақ оның мәнін қазіргі заман талаптарына сай толық ашып көрсетпейді.

«Шығындарды есепке алу» мен «өндірістік есеп» ұғымдарын бір-бірін алмастырушы деп қарастырған шетелдік ғалымдардың санатында Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер мен Ш. Датар бар. Аталған зерттеушілер өндірістік есеп, басқаша айтқанда ШЕАЖ ақпараттарды басқарушылық есебіне де, қаржылық есебіне де ұсынады, сондай-ақ қаржылық және басқарушылық есебінің құрамдас бөлігі деген [27]. Бір қарағанда, бұл анықтама тым кең және абстракты (дерексіз) көрінеді, алайда ұйымның шығындары туралы деректерді жинау мен өңдеу тұрғысынан ШЕАЖ мәнін ашуға ықпал етеді.

Отандық ғалымдардың ішінен ақпарат ішкі және сыртқы пайдаланушыларға ұсынылатындығымен келіспейтіндер де бар. Осы тұрғыда К.Т. Тайғашинова «шығындар туралы ақпарат құпия болғандықтан, өндірістегі шығындар туралы мәліметтер тек белгілі бір тұлғаларға немесе менеджерлерге ұсынылады» деген [14, с.17].

Шетелдік мамандардың өзге бір тобы ШЕАЖ тұтынылатын ресурстардың толық құнын көрсететін бағалы дереккөздерінің қоры ретінде қызмет атқарады деп түсіндіреді [28]. Әрине, мұндай көзқараспен біз келісеміз, өйткені ШЕАЖ басқару есебіне қажет ақпараттар базасын жинақтап беретін жүйе. Тағы бір зерттеушілер ШЕАЖ-н тиімді қолданатын компаниялар жаһандық бәсекеге қабілеттілік тұрғысынан оны қолданбайтындарға қарағанда төтеп беруге қауқары жоғары болады деген [29, 30].

Ауыл шаруашылығы әуелден өзінің консервативтілімен және икемсіздігімен, сондай-ақ нарықтың жағдайлары мен талаптарына толықтай сәйкес еместігімен айрықшаланатыны белгілі. Заманауи нарықтық қатынастар мен қатал бәсекелестік жағдайлар өндірілетін өнімдердің өзіндік құнының қалыптасуын тұрақты түрде бухгалтерлік есеп жүйесінде бақылауды талап етеді. Сонымен бірге жедел, тактикалық және стратегиялық шешімдер қабылдау үшін қажет ақпаратты пайдалана білу кәсіпорындардың шаруашылық қызметінің ең жақсы нәтижеге қол жеткізуіне әсер етеді. Бұл ретте кәсіпорындардың қызметін басқару мақсатында есеп объектілері туралы шынайы ақпараттарды дер кезінде алу аса маңызды [31]. Ауыл шаруашылығының басқа салаларына қарағанда құс шаруашылығы осы есеп объектілеріне қатысты деректерді жіктеп ұсынуды көптеп қажет етеді. Бұл мұқтаждық құс шаруашылығы өнімдерінің жоғары өзіндік құнымен байланысты, себебі мал шаруашылығының басқа салаларымен салыстырғанда өзіндік құндағы үлкен үлесті құрамажем және жанама шығындар құрайды.

Қазақстандық құс шаруашылығы өнімдерінің өзіндік құнының басым бөлігін құрама жем азығы құрайды, соның ішінде кейде бидай мен арпаның үлесі 70 пайызға дейін жетіп отыр. Құрама жемнің басқа да компоненттері мен премикстері өзге елдерден әкелінеді, бұл, өнімдердің өзіндік құнына теріс әсер етеді [32]. Ауыл шаруашылығының тағы бір өзіндік ерекшелігі – өзгеріп тұратындығы және басқаруға ыңғайсыз ресурстардың болуы. Сондықтан да ауыл шаруашылығының өзге де салалық ерекшеліктері ескерілген, елдегі жағдайларға бейімделген ШЕАЖ қолданысқа енгізу қажет. Аграрлық сектордағы экономиканы нарықтық қатынастар талабына сай дамыту үшін ауылшаруашылық кәсіпорындарының қызметін басқарудың тиімді жүйесін дайындау керектігі жайлы көптеген қазақстандық авторлар ескерткен. Атап айтқанда, А.К. Бейсенбаева ауыл шаруашылығы ұйымдарында қаржылық есепті жүргізу үдерісін жеңілдету үшін есепке алудың шетелдік тәжірибесін қолдану қажет деп жазған [33].

Шығындар есебі тәжірибесінде дәстүрлі түрде калькуляциялау оның елеулі элементі болып табылады. Кейбір авторлар «шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымын кейде «өзіндік құнды калькуляциялау жүйесі» деген балама сөз тіркесімен атайды. Өзіндік құнды калькуляциялау жүйесі шығындарды жинақтап шоғырландырады және басқарушыларға жоспарлау, есептеу, талдау, бақылау секілді міндеттерін іске асыруға, сонымен бірге шығындарды басқаруға мүмкіндік береді. Ресейлік автор С.А. Городкова өзіндік құнды калькуляциялау жүйесі тұжырымдамасын қалыптастырушы 9 негізгі элементтерден құрылады деген. Бұл элементтер 4-суретте көрсетілген.

Сурет 4 – Өзіндік құнды калькуляциялау жүйесіндегі негізгі элементтер

Ескерту – [34] Әдебиет негізінде автормен жасалған

4-суреттен байқағанымыздай, кез келген есеп жүргізу объектіні анықтаудан басталып, соңында өнімнің өндірістік немесе толық өзіндік құны есептелінеді. Әдетте, өнім, орындалатын жұмыстар, көрсетілетін қызметтердің өзіндік құнын есептеу үшін ұйымдарда калькуляция жасалады. Калькуляция (латын тілінде calculatio - есептеу) өндірістік шығындар мен өткізу шығындарын есепке алу үдерісімен сабақтасқан. Сонымен қатар калькуляция шығындарды жеке калькуляциялық баптар және элементтері бойынша топтастырумен де өзара тығыз байланыста болады [35]. Әрине, «калькуляция» термині «калькуляциялау» деген толық түсініктің ажырамас бөлігі, себебі өнімнің (жұмыстардың, кызметтердің) өзіндік құнын есептеуге бағытталған экономикалық есептеулер жүйесі болып табылады.

Қазіргі заманғы экономикалық әдебиеттерде калькуляциялау өнімдердің (жұмыстар мен қызметтердің) жекелеген түрлерінің бір бірлігінің өзіндік құнын экономикалық есептеу жүйесі деп анықтайды [14, с.10]. Қазақстандық авторлардың қатарында атап айтсақ, К.Т. Тайгашинова, Ж.К. Нургазина, С.С. Сапарбаева, К.А.Тулеев және т.б. өзіндік құнды калькуляциялаудың мақсатын өндірістің пайдасын анықтаумен байланыстырады. Өнімдерді өндірудің барлық сатыларындағы шығындар жөніндегі мәліметтерді қалыптастыру арқылы шығындарға бақылау жүргізуге, материалдық, еңбек, қаржылық ресурстарды үнемдеу резервтерін іздестіруге көмектеседі деп ұғындырады [14, с.13, 15, 36].

Бұрын көптеген ШЕАЖ тек екі ғана мақсатты көздеген – қорларды бағалау үшін калькуляциялау және ұйымдардың пайдасын анықтау. Әрине, бұрынғы ШЕАЖ кәсіпорындардың басқа да мақсаттары үшін деректерді лайықты нысанда ұсынуға қауқарсыз болды.

Біздің көзқарасымыз бойынша, келісуге тұрарлық пікірді Ч.Т. Хорнгрен мен Дж. Фостер ұсынған. Осы ғалымдардың ойынша, заманауи ШЕАЖ дәстүрлі міндеттерімен қатар келесідей шешімдердің алдағы экономикалық салдарларын болжау үшін сенімді ақпараттармен қамтамасыз етуді қамтиды (сурет 5).

Сурет 5 – Заманауи ШЕАЖ ұсынатын ақпараттар стратегиялық шешімдер қабылдаудың негізі

Ескерту – [37]Әдебиет негізінде автормен жасалған

Өндіріске қатысты маңызды шешімдер қабылдауда шығындар есебінің озық жүйелері процестерді жақсарту мен оларды тиімділігін бағалау кезінде де қолданылатынын 5-суреттен көруге болады. Мысалы, алғашқы кезде өнімдер арасында жанама шығындарды дәл бөлетін құрал ретінде ұсынылған АВС жүйесі уақыт өте келе басқа да қырларынан таныла білді. Атап айтқанда, өндірістегі технологияны ауыстыру арқылы процестің тиімділігіне мониторинг жасап, оны үздіксіз жетілдіруге осы АВС жүйесі ұсынатын ақпараттар көмегімен қол жеткізуге болады [38].

ШЕАЖ-нің негізгі міндеттеріне келетін болсақ, британдық экономист-ғалымдар мен американдық зерттеушілерінің, ресейлік мектептің негізін қалаған авторлардың да көзқарастары біркелкі емес (кесте 3).

Кесте 3 – Шығындарды есепке алу жүйесінің негізгі міндеттері бойынша ғылыми мектептер көзқарастары

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ШЕАЖ негізгі міндеттері | Авторлар |
| Британдық мектеп | Шешімдер қабылдау үшін релевантты шығындар туралы ақпараттарды алу талап етіледі, сондықтан да ШЕАЖ басқару есебінің мәліметтер базасын құру үшін керек ақпараттармен қамтамасыз етеді | К. Друри [39, с.332] |
| Икемді ШЕАЖ шығындар туралы деректердің ақпараттылығын арттыру және олардың жұмсалуына бақылауды күшейтуге ықпал ету. | Дж. М. Фельс, Э. Гарке [40] |
| Американдық мектеп | Жұмсалған шығындарды есепке алу мен өзіндік құнды есептеумен қатар компанияның стратегиясын және ішкі тактикасын ақпараттық қолдау | Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [37, с.8] |
| Шығындар туралы толық мәлімет алу үшін шығындарды есепке алу жүйесі осы деректердің баға жетпес базасы ретінде қызмет етуі керек | T. Lucey [41] |
| Неміс мектебі | ШЕАЖ өзіндік құнды анықтаумен бірге компанияның тиімділігін бақылау мен өнімділікті бағалауда да қолданылады. | Дж. Вебер, Л. Вигман [42] |
| Ресей мектебі | Өндірістік шығындар есебі өзіндік құнды калькуляциялауға ақпараттарды жинақтап әзірлейтін талдамалы есеп қимасы болғандықтан ақпараттық ағын міндетін атқарады. | М.А. Вахрушина [43] |
| Өндірістік қызметті бақылау, басқарушылық шешімдерді қолдау үшін шығындар туралы ақпаратты әзірлеу арқылы шығындарды басқаруды іске асыру | Карпова Т.П. [9, с.137] |
| Қазақстандық мектеп | Синтетикалық және талдамалық бөлімде ақпараттық базаны толтыратын бастапқы құжаттардың негізгі бөлігін қалыптастыру | Нургазина Ж.К. [15, с.99] |
| Бүгінгі таңда шығындарды есепке алу жүйесі өнімнің өзіндік құнын басқарудың негізгі талаптарына сәйкес келуі қажет. | Тайгашинова К.Т. [44, с.67] |
| Өндірістік шығындарды есепке алу әдісі және калькуляциялау әдісі басқарушылық есептіліктің нысаны мен құрамына әсер ететін жеке зерттеу объектілері болып табылады | Назарова В.Л., Кабдолдаева А.К. [45] |
| Ескерту – [9, 15, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45] Әдебиет көздері бойынша құрастырылған | | |

3-кестеден байқағанымыздай, есеп теориясын дамытуда ШЕАЖ-нің мәні мен негізгі міндеттеріне қатысты ғалымдар мен зерттеушілердің арасында бірыңғай ортақ көзқарас – шығындар туралы ақпарат ұсынумен ғана байланысты.

К. Друри неге ШЕАЖ релевантты шығындар туралы ақпаратты беру керектігін келесідей себептермен түсіндірген:

– шешім қабылдауда жанама шығындардың көп бөлігі релевантты болуы;

– басшылардың назарын аудару үшін ақпараттар жүйесінде пайда әкелмейтін өнімдерді анықтау қажет, сонымен бірге оларға тыңғылықты зерттеулер жүргізу керек;

– өндірілетін өнімдерді таңдау бойынша шешімдер бір-бірінен тәуелсіз болмауы тиіс [39, с.332].

Біздің ойымызша, ШЕАЖ негізгі міндетінің бірі – ол өнімді өндіруге жұмсалатын шығындарды төмендетудің резервтерін анықтауға мүмкіндік беретін ақпараттарды жинау және топтастыру болып табылады. Осындай топтастырылған ақпараттарды негізге ала отырып, басшылар компания үшін тиімді шешімдер қабылдай алады.

3-кестеде берілгендей, ресейлік ғалым М.А. Вахрушинаның пікірінше өндіріске кеткен ШЕА мен ӨҚК-дың бірігуі өндірістік есептің өзі деп түсіндіреді. Бұл автор басқарушылық есептің негізінде өндірістік есеп пен калькуляциялау жатыр деген [43, с.10]. Алайда, өндірістік есепті тек басқару есебіне ғана қатысты деген пікірмен біз келіспейміз, себебі өндірістік ШЕА қаржылық бухгалтерлік есеп жүйесінде де көрсетіледі және жинақталады. Басқару мақсаттары үшін әртүрлі жедел деректер және есептік емес көрсеткіштер қолданылатындықтан, тек басқару есебінің бөлігі деген пікір орынсыз. Сондай-ақ басқару есебіне дұрыс шешімдер қабылдау үшін ұйымдардағы тиісті тұлғаларға қажет ақпараттарды дайындаудан басқа, жоспарлау, болжамдар жасау, нормалау, баға белгілеу және т.б. мәселелер кіреді.

Айта кеткен жөн, «өндірістік есеп қаржылық есептің де, басқарушылық бухгалтерлік есептің де ажырамас құрамдас бөлігі» деген пікірді ұстанатын ресейлік және қазақстандық авторлар да бар. Олардың қатарында Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [46], Е.А. Мизиковский және И.Е. Мизиковский [47], К.К. Кеулимжаев, Н.А. Кудайбергенов [13, с.5] және т.б. бар. Мұндай көзқараспен біз келісеміз, себебі ШЕА және ӨҚК барысында өндірістік есеп қаржылық есеппен де, басқарушылық есебімен де жанасады.

Өнімдер шығаратын ұйымдарда ШЕАЖ және калькуляциялау тәсілін таңдау мен қолдану жағынан ерікті болады. Жүйе ең алдымен өндірісті ұйымдастырудың типі мен сипатына және өнімдердің түріне, сондай-ақ олардың күрделілігіне тәуелділігі ескере отырып қолданылуы тиіс. Өндірістік шығындар есебін ұйымдастыру және ӨҚК өнімдер өндіретін ұйымдардың технологиялық процестеріне байланысты болатыны белгілі. Бұл орайда өндірістік процестің барлық құрамдас элементтері үйлесімді және өзара келісілген жұмыстарды атқаратын бөлімдерден құралып, ал әр цех өз ресурстарын ысырапсыз жұмсай алуы ескеріледі.

Әдетте ШЕА және өзіндік құнын калькуляциялау әдісін ұйымның өзі дербес таңдайды, себебі бұл өндірісті ұйымдастырудың нысаны мен сипатына, қолданылатын технологияға, өнім ассортиментіне байланысты болады. Бұл ретте ұйымның қай салаға қатысы барлығы, компанияның үлкенді-кішілігі және өндіріс үрдісінің күрделілігі секілді факторлар таңдау жасауға ықпал етеді.

Басқару есебі тұрғысынан қолданысқа енгізілетін ШЕАЖ компанияның негізгі мақсаты мен стратегиясына сәйкес келе ме, келмей ме соны анықтап алу керектігін бірқатар шетелдік зерттеушілер айтқан. Солардың қатарында М. Месснер [48], Дж. Гердин және Дж. Греве [49] бар. Зерттеуші М. Месснер өз жұмысында шығындар есебін ұйымдастыру тәжірибесі өндіруші фирмалар мен қызметтерді көрсетуші фирмалар арасында өзгеше болатынын көрсеткен. Әлбетте, ол қызмет көрсетуші фирмаларда аяқталмаған өндіріс, дайын өнімдер секілді қорлар болмайтындығымен байланыстырған. Оның жұмысының негізгі мақсаты басқарушылық есепте салалық ерекшеліктердің рөлін анықтау және олардың ұйымдастыру тәжірибесі арасындағы өзара байланысын анықтауға негізделген [48, р.105]. Бүгінгі таңда кең таралған, сондай-ақ жиі қолданылатын мамандарға таныс бірқатар ШЕАЖ-лері бар (сурет 6).

ШЕА және ӨӨҚ калькуляциялау жүйелері

ШЕА объектісі бойынша

ШЕА-дың толықтығына қарай

Операциялар мен функцияларға бөлу бойынша

Мақсатты өзіндік құнға қол жеткізу бойынша

Абзорпшен-костинг (толық өзіндік құнын калькуляциялау)

Процесстік калькуляциялау жүйесі

Тапсырыстық

Соңғы операция бойынша калькуляция (JIT)

АВС (Шығындар есебінің функционалдық жүйесі)

Кайзен-костинг

Таргет-костинг

Директ-костинг (өзгермелі шығындар бойынша калькуляциялау)

Сурет 6 – Кең таралған ШЕА және ӨӨҚ калькуляциялау жүйелерінің жіктемесі

Ескерту - [10, с.197, 50] Әдебиет көзі бойынша автормен құрастырылған

Күтпеген жағдайлар теориясына негізделіп жүргізілген зерттеуінде Дж. Гердин мен Дж. Греве нақты бір ШЕАЖ-нің ұйымға сәйкес келу немесе лайықсыз болу факторларының жиынтығын анықтаған [49, р.995].

Тапсырыстық калькуляция полиграфиялық, жиһаз өнеркәсібі, құрылыс және экономиканың басқа да секторларында қолданылатыны жалпыға мәлім. Әдетте, бұл жүйе тапсырыс бойынша әртүрлі өнімдерді немесе қызметтерді өндіру кезінде қолданылады. 6-суреттегі процестік калькуляция жүйесі әдетте біртекті өнімдерді шығаратын жаппай өндірісі бар салаларда пайдаланылады. Ауыл шаруашылығында ШЕА процестік жүйесі мал азығын өндіруде және ұн-жарма өнеркәсібінде кеңінен таралған.

Өндірістік циклы қысқа уақытты алатын, шығарылатын өнімдердің номенклатурасы шектеулі, калькуляциялауда бірдей өлшем бірлігін қолданатын өндірістерде ШЕА процестік жүйесін пайдалануға болады. Алайда ауыл шаруашылығының кейбір салаларында бұл жүйені қолдану мүмкін емес. Бұған кедергі туғызатын себептер бар, мысалы ет бағытындағы құс шаруашылығында инкубациялық цехта шөже балапанды шығару 21 күнде іске асырылады. Ал инкубациядан шыққан тәуліктік балапанды – етті бройлерді 6-7 апталық уакытта бордақылау аймағында бөлек өсіреді, содан кейін ғана сою цехына жібереді. Осы екі ғана технологиялық үрдістің өзі ШЕА-дың процестік жүйесін қолданудың негізгі алғышартына қайшы болады. Ең басты себеп, өндірістік цикл әр цехта ұзақ уақытты алады.

Алдында айтылғандай ШЕА және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау жүйесі компанияның өндірістік құрылымының талаптарына жауап бере алуы керек. Бірқатар компаниялар өзіндік құнды есептеу үшін қызмет түрлері бойынша калькуляциялау элементтерін тапсырыстық калькуляциялау жүйесімен біріктіре отырып пайдаланатын есеп тәжірибесі де бар. Калькуляцияның дәл осындай аралас тәсілдері шығындарды есепке алудың әртүрлі жүйелерінің комбинациясын қамтамасыз етеді деп саналады. Бұл орайда Л.Н. Герасимова былай деген: «Іс жүзінде көбінесе аралас әдістерді қолданады, бұл барлық қолда бар әдістердің қадір-қасиетін нақты ұйымның ерекшелігімен үйлестіруге мүмкіндік береді [10, с.197]. Бұл автор аралас әдісті әртүрлі шығындарды есепке алу жүйелерінің бірқатар элементтерін біріктіріп пайдалану деп қарастырған. Кезінде Ч.Т.Хорнгрен және Дж. Фостер бұл тәсілді өзіндік құнды калькуляциялаудың гибридті жүйелері немесе аралас жүйелер деп атады. Бұл авторлар калькуляциялаудың гибридті жүйелерін құрайтын элементтердің үйлесімі кәсіпорынның өндірістік құрылымына байланысты болады деген [37, с.354].

Біздің ойымызша, бұл жерде аралас жүйеде қандай ШЕА әдістері біріктірілетіне өндірістік кәсіпорынның қай салаға тиісті екендігі де ықпал етеді. Себебі біртекті өнімдерді шығаратын жаппай өндірісі бар кәсіпорындар ауыл шаруашылығы салаларының біріне тиесілі болса, сол саланың өзіндік ерекшеліктері кейбір жүйелердің үйлесіміне кедергі болуы мүмкін.

Шығындар құрамын бақылау үшін пайда болу орындары бойынша өндіріс процесінде не жұмсалғанын ғана емес, сондай-ақ осы шығындар қандай мақсаттарға жұмсалғанын басшылар білу керек. Бұл өз алдына өндірістегі технологиялық процестерге қатысты барлық бағыттар бойынша шығындарды дұрыс есептеу және оларды басқару үшін қажет.

Айта кету керек, ет бағытындағы құс шаруашылығында жөндеу төлін өсіру аймағы құстардың ата-енелік табынын толықтырып отыруға жауапты. Құстардың ата-енелік табынын күтіп-ұстау цехында инкубациялық жұмыртқа түрінде өзінің аралық өнімі өндіріледі, ал инкубация цехында жоғары сапалы тәуліктік балапандарды басып шығарады. Бордақылайтын цехта тәуліктік жас төлдер сою жасына дейін өсіріледі, бұл цехтар да өзінің нақты өнімдерін шығаруға жауапты. Әрбір технологиялық звено өзінің аралық өнімін алады және осы құстардың жас төлдерін өсіру үшін қажетті уақыт әр түрлі. Сондай-ақ мұнда әр бөлімшеде өндірістік циклдің ұзақтығы әр түрлі болуына байланысты процестік калькуляция жүйесінде АВС элементтерін үйлесімді пайдалану мүмкін емес.

«Шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымының бірнеше балама атаулары бар екендігі анықталды. «Шығындарды есепке алу жүйесі», «шығындардың басқарушылық есебі» және «өзіндік құнды калькуляциялау жүйесі» ұғымдарын бірдей деп санауға болады. Қарастырылған барлық балама атаулардың ішіндегі ең қолайлысы – шығындарды есепке алу жүйесі, өйткені бұл теорияда кейбір шатасуларға жол бермейді.

Айта кеткен жөн, әлемдік және ресейлік тәжірибені зерттеу негізінде ШЕАЖ ұғымына ортақ анықтама берілмеген және оның құрамдас бөліктері толық ашылмағаны анықталды. ҚР-ның бірде бір ресми құжаттарында шығындар есебі мен калькуляциялау әдістерінің толық жіктемесі қарастырылмаған. Осындай маңызды деректерсіз шығындар есебінің қандай да бір моделін ұйымдастырылуына талдау жасау мүмкін емес. Өндірістік ұйымдарда шығындар есебі жүйесінің теориялық негіздерін талдау және жалпылау негізінде «шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымының мәні мен міндетін нақтылап көрсететін авторлық анықтама ұсынылады: біздің ойымызша,*шығындарды есепке алу жүйесі* – *бұл маңызды басқару шешімдерін қабылдау мақсатында бір ұйым шеңберінде тікелей қаржылық есептің де, сондай-ақ шығындарды жоспарлау, бақылау және талдау мәселелерін қамтитын басқарушылық есептің кіші жүйесі*.

Ғалымдар мен мамандардың көзқарастарын біріктіре келе және оларды жүйелей отырып, біз өндірістік есеп тұрғысынан ШЕАЖ мақсаттары мен негізгі міндеттерін қалыптастырдық:

– шығындар туралы талдамалы және топтастырылған ақпараттарды ұсыну;

– бухгалтерлік құжаттарда есепке алу және есеп айырысу процедураларын іске асыру;

– өндірістік қызмет тиімділігінің көрсеткіштерін анықтап беру және оларды жоғарылату үшін резервтерді қарастыру;

– шығындарға бақылау жүргізу.

ШЕАЖ міндетті түрде шығындар есебін ұйымдастыру, оларды құжаттау, дайын өнімдерді құжаттарда рәсімдеу және өзге де есепке алу процедураларын іске асырады. Бұл жүйе болғандықтан өндірілген өнімдердің әрқайсысы бойынша бір бірлігінің өзіндік құны есептеледі, сол арқылы сату бағасы белгіленеді, өнімнің қай түрі көбірек пайда әкелетіні анықталады.

Бәрімізге белгілі, өндірістік процесс өнім өндіретін кез келген кәсіпорынның жұмыс істеп тұруына негіз болады. Ал өз алдына өндірістік процестің негізі болып технологиялық үрдістер табылады, сондықтан да өндірістік шығындар жіктемесінде технологиялық мақсаттағы шығындарды жеке көрсеткен жөн. Бұл технологиялық мақсатта жұмсалатын шығындарды есепке алуды тиімді ұйымдастыру және оларға бақылау жүргізуді ыңғайлы етеді.

Біздің ойымызша, өндірістік ұйымдарда ШЕАЖ бір-бірімен байланысқан маңызды 3 элементтен тұрады (сурет 7).

ШЕАЖ

Өнімдердің өзіндік құнын анықтау

Дайын өнімдердің шығуын есепке алу

Өндіріске жұмсалатын шығындарды есепке алу

Өндірілген өнімнің өзіндік құны мен Сатылған өнімнің өзіндік құнын есептеу

Дайын өнімдердің сандық сипаттамалары: синтетикалық есебі

Бастапқы құжаттарды рәсімдеу мен

құжат айналымы

Дайын өнімдердің сандық сипаттамалары:

аналитикалық есебі

Өнім бірлігінің нақты өзіндік құнын есептеу

Өндірістің технологиялық және ұйым-дастырушылық ерекшеліктері

Сурет 7 – Шығындарды есепке алу жүйесінің (ШЕАЖ) өзара байланысты элементтері

Ескерту – [9, с.149] Әдебиет көзі негізінде автормен құрастырылған

7-суретте көрсетілгендей, өндірістің технологиялық және ұйымдастырушылық ерекшеліктері, сондай-ақ өндіріс циклының ұзақтығы өндірістік шығындар есебін ұйымдастыруына әсер етеді. Негізгі және көмекші өндірістер шығарған сатуға арналған дайын өнімдер синтетикалық есепте нақты өзіндік құн бойынша көрсетіледі. ӨҚК өндірістік ұйымдардың соңғы қорытындылайтын кезеңі, себебі барлық шығарылған өнімдердің жалпы өзіндік құнын есептеп, содан кейін өнімдердің түрлері бойынша нақты өзіндік құндары анықталады.

Бұл орайда осындай көзқарасты қолдайтын қазақстандық ғалымдар да баршылық. Өндіріс технологиясына байланысты шығындарды есепке алу әдісі бекітілетіні жайлы К.Т. Тайгашинова да айтып өткен [44, с.251].

Қазіргі кезде шетелдік және отандық әдебиеттерде ауыл шаруашылығында шығындарды тиімді басқарудың жаңа тәсілдерін есепке алу тәжірибесінде пайдалану әлі де кеңінен талқылануда. Таулы аймақтарда орналасқан швейцариялық сүт өндіруші фермалардағы өнімдердің толық өзіндік құнын есептеуде М. Липс өндірістің бірлескен шығындарын бөлуде максималды энтропия әдісін қолдануды зерттеген. Бұл автор өндірістің бірлескен шығындарын өнімдер арасында бөлу максималды энтропия әдісіне негізделген болса пропорционалды емес, яғни үйлесімсіз бөлініп таратылады деген тұжырымға келген [51].

2005 жылы Англияда жүргізілген ауыл шаруашылығы саясатының реформасы мемлекеттік қолдау және өндіріс арасындағы байланыстарды жойып жіберді, нәтижесінде бұл осы саладағы кәсіпорындар қызметіне әсер етті. Сол реформа ауыл шаруашылығы өндірісімен байланысты мемлекеттен беріліп отырған тікелей төлемдердің көбін бірден алып тастады. Ұлыбританияда өндіріспен байланысты субсидиялар ауыл шаруашылығы алқаптарын сақтауға негізделген бірыңғай төлемге ауыстырылды, бірақ бұл фермерлерге алқаптарды ауыл шаруашылығы өнімдерін алу мақсатында пайдалануды міндеттемейді. Британдық зерттеушілер Л. Джек, Джеймс В.Х. Джонс осындай өзгерістер ауыл шаруашылығы кәсіпорындары қызметін жалғастыра алуы үшін ШЕАЖ балама әдістерін енгізуге итермелейді деген.

Лиза Джек, Джеймс Джонс соңғы кезде ауыл шаруашылығы елеулі өзгерістер мен түзетулер кезеңін бастан өткеріп отыруына бухгалтерлік есеп тәжірибесіндегі өзгерістермен жауап береді деп түсіндіреді. Бұл зерттеушілер ауыл шаруашылығы саясаты аясындағы шаралардың ықпалымен болатын сыртқы қысымға жауап ретінде есепке алу тәжірибесінде өзгерістер енгізу қажет деген қорытындыға келген. Олар екі балама әдістерді, атап айтқанда ауыл шаруашылығында мақсатты шығындар әдісі мен релевантты шығындарды қолдануды ұсынған. Осы мақсатты шығындар әдісі арқылы өндірісті мемлекет тарапынан берілетін субсидиялардан тоқтатылуынан болған шығындар құрылымындағы өзгерістер фермерлер бизнесін жоспарлауда мүлдем басқа контекспен жасайтынын зерделеген [52].

Әуелден мақсатты шығындар әдісі ауыл шаруашылығында қолданылмағаны және автомобиль жасау өндірісінде әзірленгені мамандарға белгілі. Осы ШЕА мен ӨҚК жүйесі арнайы әдебиеттерде «таргет-костинг» деп аталады және бұл жүйе Жапонияда 1960-шы жылдары құрылған. Бұл жүйенің түпкі мәні жаңадан әзірленіп жатқан өнімге қатысты басқару шешімдерін қамтамасыз ету және өзіндік құнды алдын ала бекітілген параметрлерге дейін әкелуді көздейді. Қазіргі кезде «таргет-костинг» жүйесі бүкіл әлемге таралды, негізінен оны инновация саласында жұмыс істейтін компаниялар мен қызмет көрсетуде көбірек қолданады. Автомобиль жасау, сандық технология, машина жасау, компьютерлік, электроникада және т.б. салаларда бұл жүйе көбірек қолданылады.

XXⅠ ғасырдың басында Ұлыбритания елінде ғана емес, өзге Еуропа елдерінің фермерлері де Жалпы Ауыл Шаруашылығы Саясаты аясында орын алған қаржылық қолдаудың іргелі реформасына ілікті. Қазақстанда мұндай жағдай кейінірек орын ала бастады. Сөзсіз, ауыл шаруашылығы кәсіпорындарына берілетін субсидиялардың қысқаруы немесе кейбір қаржылық көмектердің мүлдем алынып тасталуы олардың қызметіне әсер етеді. Мысалы, құс шаруашылығының жұмыртқа бағытындағы шаруашылық субъектілеріне беріліп отырған субсидия 2020 жылдан бастап мүлдем берілмейді деп жоспарланған [53]. COVID-19 вирусының таралуы тағамдық жұмыртқа өндірушілердің қызметіне де әсер етті, нәтижесінде ҚР АШМ оның өндірісін субсидиялауды сақтап қалды. Біз британдық зерттеушілердің ұсыныстарын қолдаймыз, өйткені осындай өзгерістер кәсіпорындардың өміршеңдігін ұзарта алатын ШЕАЖ балама әдістерін қарастыруға әкелді және ол бірінші кезектегі шешілуі тиіс мәселе.

«Таргет-костинг» жүйесінен өзге «кайзен-костинг» жүйесі де назар аударуға тұратындардың бірі. «Кайзен-костинг» өндірілетін өнімдердің, бизнес-үдерістердің сапасын біртіндеп жетілдіруге және шығындарды төмендетуге бағытталған калькуляциялау жүйесі болып табылатыны арнайы әдебиеттерден көпшілікке таныс. Аталған жүйенің негізгі міндеті нақты өзіндік құн мен жобалау аяқталғаннан кейінгі есептік кұн арасындағы айырмашылықты шығындардың жеке баптары бойынша мүмкіндігінше азайту болып саналады. Ресейлік зерттеушілердің бір тобы жобалық-есептік құн мен мақсатты өзіндік құн арасындағы айырмашылықты қысқартуды «кайзен міндеті» деп атаған және оны әрбір өнім деңгейінде қойылады деген. [54].

«Таргет-костинг» жүйесін зерделеген кейбір ресейлік авторлар «мақсатты калькуляциялау» немесе «мақсатты шығындар» әдісі деп те атайды. В.А. Будасова құс шаруашылығында өнімнің жекелеген түрлерін өндіру процесін бақылау, оларды бағалау және шығындарды оңтайландыру бағыттарын анықтау үшін мақсатты калькуляциялауды қолдану қажеттілігін зерттеген [55].

Мақсатты шығындар әдісін өнімнің өзіндік құнын оңтайландыру бойынша шараларды әзірлеуге бағытталған міндеттері бар баға белгілеудің құралы ретінде қарастырған авторлар да бар. Олардың арасында ресейлік О.И. Аверина, Н.В. Безруков және қазақстандық Б.А. Мархаева, А.Д. Каршалова бар. Мақсаттық калькуляция (Target costing жүйесі) баға белгілеудің дәстүрлі тәсілдеріне қарағанда өнімдердің өзіндік құны алдын ала белгіленген сату бағасына сүйене отырып есептеледі. «Таргет-костинг» жүйесінде маркетингттік зерттеулер көмегімен анықталатын сату бағасынан кәсіпорынның алғысы келетін пайда мөлшерін шегеру арқылы өнімдердің мақсатты өзіндік құны анықталады [56, 57].

Жалпы ауыл шаруашылығы өндірісін жоспарлау мен жобалау кезеңдері «таргет-костинг» жүйесінде қалай өткізіледі? Өте орынды сұрақ. Бұл мәселені неміс зерттеушілері бәсекеге қабілетті құс өнімдерін зерттеуде қарастырған, атап айтқанда күркетауықтарды семіртіп өсіру үшін қолайлы жағдайлар жасау мүмкіндігі айқындалған. Яғни, Л. Тувсен, С. Эссман, және Х. Бранд-Сассен Германияда жануарлардың, оның ішінде күркетауықтардың жай-күйін жақсарту шараларын экономикалық тұрғыдан анықтау үшін бұл жүйе пайдалы деген. Бірақ та олар маркетингттік зерттеулер мәліметтерін қолдану арқылы тұтынушылардың қанша төлем жасауға дайын екендігін бағалауда «таргет-костинг» жүйесі әлсіз болғандығын анықтаған [58]. Бұл жерде Германияда жүргізілген зерттеулер нәтижесі «таргет-костинг» жүйесінің пайдалы болған жақтарын және әлсіз тұстарын көрсеткенін байқаймыз.

Ж.К. Нургазина максаттық шығындар әдісінің негізгі қағидасы – тұтынушы не қалайды және өнімнің қандай ерекшелігі үшін төлем жасауға дайын деген пікірді ұстанды [15, с.236]. Әрине, бұл жерде авторлармен келісуге болады, алайда құс шаруашылығының өнімдері әлеуметтік маңызы бар өнімдер қатарынан екендігі естен шығармауымыз қажет. Себебі, әлеуметтік маңызы бар өнімдерді өндіру кезінде мүмкіндігінше артық шығындарға жол берілмегені жөн.

Қазіргі нарықтық жағдайларға сәйкес тағамдық жұмыртқа өндіретін ұйымдарға терең өңдеу өндірісіне – меланж және жұмыртқа ұнтағын өндіруге өту қарастырылуда. Сонда ғана жаңадан өндіріле бастайтын өнімдердің мақсатты өзіндік құнын есептеу функцияларын жүзеге асыратын басқарудың біртұтас тұжырымдамасы мен әдістемесін қолдануға болады.

Қазіргі кезде орын алған мемлекеттік тікелей субсидиялардың кезең-кезеңмен алынып тастауы кейбір шаруашылықтардың тиімді ШЕАЖ қолдануға мәжбүрлейді. Себебі бұрынғы режимде кәсіпорындардағы өндіріс көлемінің ұлғаюы тікелей субсидиялармен «жабылып» отырған, яғни өндіріс шығындарының бір бөлігі мемлекет көмегімен өтелген.

Біздің пайымдауымызша, бұл жағдайлар жұмыртқа бағытындағы құс шаруашылықтары үшін «таргет-костинг» жүйесін «кайзен-костинг» жүйесінің элементтерімен біріктіре қолдану әдістемесін әзірлеу арқылы шешіледі. Құс шаруашылығындағы тар мамандандырылған кәсіпорындар шығаратын өнімдер түрі шектеулі және өнімдерді өндіруде биологиялық активтер қолданылады. Біздің ойымызша, осыларды ескерсек, мақсатты өзіндік құнды анықтау арқылы жауапкершілік орталықтары бойынша өндірістік шығындарды төмендетуге қол жеткізуге болады. Сонымен бірге мақсатты шығындар есебі жүйесі негізінде жұмыртқа бағытындағы құс шаруашылығы өнімдерін өндіру кезеңінде шығындарды азайтуға бағытталған өзгерістер енгізуге, процестерді біртіндеп жетілдіруге болады.

ⅩⅩ ғасырдың екінші жартысында бірқатар ШЕАЖ жаңа үлгілері мен өндірісті басқару әдістері пайда болып, қолданылысқа енгізілді. Соның ішінде «таргет-костинг», «кайзен-костинг», өмірлік цикл кезеңдері және соңғы операция бойынша калькуляциялау жүйелерінен басқа АВС (Activity Based Costing) үлгісі әзірленді.

Тура мағынада Activity Based Costing сөз тіркесі «қызмет түрлері бойынша шығындарды есепке алу» деп аударылады. Жалпы басқару есебі бойынша әдебиеттерде АВС-тің бірнеше синонимдерін кездестіруге болады: «қызмет түрлері бойынша калькуляциялау», «операциялар бойынша калькуляциялау» және «шығындар есебінің функционалды әдісі».

ШЕА және ӨҚК дәстүрлі әдістері компаниялар мен ұйымдардың бәсекелестік ортада жұмыс істеуін жалғастыру үшін, сапасы жоғары өнімдер шығаруды басқаруды толық қанағаттандыра алмады. Осыған байланысты алуан түрлі өнімдер өндіретін ұйымдардың жанама шығындарын бөлудің жаңа бағытын американдық ғалымдар Р. Купер мен Р. Каплан әзірлеген. Олар 1988 жылы «Harvard Business Review» журналында «Шығындарды дұрыс өлшеу – дұрыс тура шешім қабылдау» деп аталатын еңбегінде АВС жайында жазған [59]. Кейінірек Р. Купер ABC жүйесінде жұмсалынатын ресурстарды ең алдымен қызмет түрлері бойынша, содан кейін ғана шығындар объектілеріне себеп-салдарлы байланыстары арқылы бөлуді ұсынған. Сонымен бірге көлеміне және көлеміне байланысты емес факторларға негіздеу көмегімен шығындар объектілеріне бөлінеді деген [60, 61, 62].

ⅩⅩ ғасырдың 90-жылдарынан бастап дамыған елдерде шығындар есебінің дәстүрлі жүйелеріне қарағанда АВС жүйесіне көбірек көңіл бөліне бастады. Бұл көптеген зерттеушілердің еңбектерінде кәсіпорындардың жанама шығындарын дәл бөлуге көмектесетін әдіс ретінде көрініс тапты және олар басқа артықшылықтарды да зерттей бастады. Р. Каплан мен Р. Куперден өзге К. Друри, Г. Чен, М. Ферт, К. Парк, П.Г. Кларк, Н.Т. Хилл, К. Стивенс және басқалары да бар. Осы аталған авторлар шығындар есебінің АВС жүйесін дәстүрлі жүйелермен салыстырғанда едәуір артықшылықтары бар екендігін анықтаған. АВС жүйесінің негізін қалаған Купер мен Капланнан бастап аталған бірқатар зерттеушілер осы жүйенің артықшылықтары ретінде жанама шығындарды бөліп таратуда бұрмалануға жол берілмейтінін анықтаған. Олар осы жүйеде шығындарды қадағалау арқылы оларды төмендету, шешімдер қабылдауды жақсарту секілді үрдістерді көрсеткен және бұдан өзге артықшылықтары Қосымша А-да бейнеленеді.

Аталған АВС жүйесі әртүрлі бейіндегі американдық және еуропалық кәсіпорындарда кеңінен таралып, қолданыла бастағаны жайлы жазылған еңбектер де аз емес. Ауыл шаруашылығы салаларында АВС жүйесін қолдану жайында жүргізілген зерттеулерге талдаулар жасалды. Нәтижесінде ауыл шаруашылығының бірқатар өндірістерінде – сүтті мал шаруашылығында, балық аулау, шарап жасау, декоративті өсімдіктерді өсіруде және орман шаруашылығында АВС әдісі шектеулі түрде пайдаланылатыны анықталды. Атап айтқанда, G. Koutouzidou, A. Vazakidis, A. Theodoridis, C. Batzios аталған салаларда АВС жүйесін қолдануды шектейтін бірнеше бірегей сипаттамалары бар деген [63, p.24].

Бұл жүйе 30 жылдан астам уақыт бойы әртүрлі ғалымдардың еңбектерінде қарастырылған және ауыл шаруашылығының бірқатар салаларындағы шаруашылық субъектілерінде енгізілген (кесте 4).

Кесте 4 – АВС жүйесінің ауыл шаруашылығы салаларында енгізіліп дамуы

|  |  |
| --- | --- |
| Қай ел мен қандай салаға қатыстылығы | Жарияланымдар авторлары |
| Мемлекеттер | Австралия (Lu C., Sridharan V.G., Tse M.S.C., 2016) [64]; Қытай Халық Республикасы (Lee T.R., Kao J.S., 2001) [65]; Чехия Республикасы (Chrenková I., 2011) [66]; Финляндия (Setala J., Gunasekaran A., 1996) [67]; Грек Республикасы (Koutouzidou G., Vazakidis A., Theodoridis А., Batzios C., 2015) [63]; Литва Республикасы (Pockeviciute R., 2008) [68]; Испания (González-Gómez J.I, Morini S., 2009) [69]; Словакия Республикасы (Stašová L.H., 2018) [70]; Таиланд (Kabinlapat P., Sutthachai S., 2017) [71] |
| Сала | Өсімдік және мал шаруашылығы (Stašová L.H., 2018); сүтті мал шаруашылығы (Pockeviciute R., 2008); өсімдіктерді, гүлдер мен жидектерді өсіру және сату (Lu C., Sridharan V.G., Tse M.S.C., 2016); декоративті бау-бақша (González-Gómez J.I, Morini S., 2009); балық өңдеу (Setala J., and Gunasekaran, 1996); пальма майы өндірісі (Zaini S.N.A.M., Zheng C.W., Abu M.Y., 2020) [72] |
| Ескерту – [63-72] Әдебиеттер негізінде автормен құрастырылған | |

Кейінгі зерттеулердің ішінен П. Кабинлапат және С. Суттачай секілді зерттеушілердің еңбегін атап өтуге болады. Бұл авторлар тауық етін өңдеу өнеркәсібінде қызметтерге негізделген калькуляциялауды – АВС жүйесін қолдануды зерттеген. Олар құс етін өндірушілері үшін АВС-ті қолдану дәлірек болғанын және жанама шығындардың жоғары болуы мен әртараптандырылған өнімдердің көптігі ыңғайлы болғанын дәлелдеген [71, p.95].

Әдебиеттерге шолу жүргізу негізінде ауыл шаруашылығының әртүрлі салаларында шығындарды есепке алудың заманауи жүйелерін қолдану мүмкіндігі туралы жалпы қорытынды жасауға болады. Атап айтқанда, жұмыртқа өндіретін тар мамандандырылған құс фабрикаларында мақсатты шығындар жүйесін қолдану мәселесі талқыланды. Жоғарыда қарастырылған ABC жүйесіне және оны әртүрлі өнім шығаратын құс фабрикаларының қабылдауы жеке зерттеуді қажет етеді. Сондықтан бұл мәселе келесі бөлімдерде кеңірек талқыланып зерттеледі.

**1.3 Қазақстан Республикасында құс шаруашылығының қазіргі жағдайын бағалау**

Қазақстан экономикасы үшін агроөнеркәсіптік кешен әлеуметтік маңызды сектор болып табылатыны бәрімізге аян. Ұлттық экономиканың елеулі құрылымдық элементі ретінде бұл кешеннің тұрақты түрде дамуы ауыл шаруашылығы өнімдерін өндіру негізінде елдегі азық-түлік қауіпсіздігін қамтамасыз етеді. ҚР-ның АӨК дамытудың 2017-2021 жылдарға арналған мемлекеттік бағдарламасында АӨК-ді республикада азық-түлікке қатысты қауіпсіздікті орнату көмегімен ұлттық қауіпсіздік, оны тұрақтандыруды шешетін экономика сегментінің бірі делінген [73].

Ауыл шаруашылығын дамыту тек азық-түлік қауіпсіздігін қамтамасыз етумен ғана шектелмеу керек, сонымен бірге осы саладан өндірілетін өнімдердің елеулі көлемін шетелге экспорттауға шығарған жөн. ҚР-ның алғашқы президенті өзінің кезекті Қазақстан халқына жолдауында ауыл шаруашылығынан алынатын азық-түлік өнімдері жаһанға танылу үшін экспорт мәселесіне тоқталған болатын. Ол әлемдік нарыққа «Қазақстанда жасалған», экологиялық жағынан тазалығын, табиғилығын сақтай отыра шығарылатын қазақстандық азық-түлік брендін қалыптастыру керектігін айтқан [1].

Ауыл шаруашылығы – бұл Қазақстан халқының тең жартысына жуығы үшін күнкөріс көзі, жұмыспен қамту мен тіршілік ету ортасы. Қазақстан халқының шамамен 42,2%-ы 2019 жылдың 1-қаңтардағы қорытындысы бойынша ауылдық жерлерде өмір сүреді [74]. Тарихқа көз салсақ, ауылдық жерлерде тұратын халықтың үлесі Қазақстанның жалпы халқының 40-45 пайыз аралығында өзгеріп отырған. Сондай-ақ жұмыспен қамтылған халықтың біршама бөлігі осы ауыл шаруашылығында жұмыс жасайды. 2020 жылы жұмыспен қамтылған 8732.0 мың адамның 1175.1 мыңы, пайызбен көрсеткенде 13,4% ауыл, орман және балық шаруашылығында еңбек етуде. 2019 жылы 8780.8 мың адамның 1184.7 мыңы – 13,5%, 2018 жылы - 8695.0 мың адамның 1228.2 – 14% осы шаруашылықтарда жұмыс жасаған [75].

Бүгінгі таңда Қазақстанда ауыл шаруашылығына, оның ішінде құс шаруашылығының дамуына ерекше назар аударылып отыр. Статистикалық мәліметтерге сүйенсек, Қазақстандағы мал шаруашылығы бойынша жылқы, түйе, ірі қара мал және қой мен ешкі шаруашылығында да мал басының өсуі байқалады. Нақтылағанда, 2021 жылдың 1 қаңтарындағы көрсеткіштеріне сай шаруашылықтардың барлық санаттарында жылқы саны өткен жылғы сәйкес күнмен салыстырғанда 9,3%-ға өсті және 3118,3 мың бас болды. Түйе 5%-ға және 227,2 мың бас, ірі қара мал 5,5%-ға өскен және 7848, 5 мың бас, құстар – 3,88%-ға кеміген және 43,16 млн. бас болған. Ал, қой мен ешкі 4,63%-ға ұлғайған және 2021 жылғы 1 қаңтарыңда 20042 мың басты құрады [75].

Байқағанымыздай, ең жоғарғы өсім жылқы және ірі қара мал шаруашылығына тиесілі. Корановирустық пандемия және кейінгі жылдарда құс тұмауы өршуі құстар санының кемуіне себепші болды. Бұл қиындықтарға қарамастан ауыл шаруашылығы салалары ішінде мал шаруашылығының бір бағыты болып табылатын құс шаруашылығы айрықша қызығушылық туғызады. Мұндай қызығушылық танытудың бірден-бір себебі кейінгі 2020 мен 2021 жылды есепке алмағанда, соңғы он жылда құс шаруашылығы қарқынмен дамып келе жатқан өндірістердің бірі [76].

ҚР Ауыл шаруашылығы министрлігі (АШМ) «Қазақстанда құс шаруашылығын дамытудың 2018-2027 жылдарға арналған Бағдарламасын» мақұлдады. Осы бағдарламаның негізгі мақсаты құс шаруашылығы саласын кешенді, тұрақты және бәсекеге қабілетті етіп дамыту үшін жағдай жасау болып табылады. Бір жағынан кешенді, екінші жағынан тұрақты, әрі бәсекеге қабілетті шаруашылық елдегі азық-түлік қауіпсіздігін қамтамасыз ету және Қазақстанның экспорттық әлеуетін ұлғайтуға да үлесін қосады.

Сурет 8 – Құс шаруашылығын дамытудың негізгі міндеттері

Ескерту – [3] «Қазақстанда құс шаруашылығын дамытудың 2018-2027 жылдарға арналған» бағдарлама негізінде автормен жасалған

Құс еті мен тағамдық жұмыртқа өндіретін екі жетекші елдермен шекараласатын Қазақстан үшін ең алдымен құстардың санын арттыру бойынша іс-шаралар жасалуы қажеттілігі 8-суретте берілген. Өндіріс көлемін бағдарламада көздеген межеге жеткізуді қарастыру үшін Қазақстандағы құстар саны жайлы деректер талданды, себебі өнімдерді өндіру осы биологиялық активтер санына тікелей тәуелді. Сондықтан кейінгі бес жылғы, яғни әр жылдың басында Қазақстандағы барлық құстар санына қатысты мәліметтер 5-кестеде келтірілген.

Кесте 5 – Бес жылғы 1 қаңтардағы Қазақстан Республикасындағы құстың саны

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Көрсеткіштер | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2021 жылы 2020 жылға | |
| Құс басы саны бойынша | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Құстың барлық түрлері | 36 910 021 | 39 913 459 | 44 337 924 | 45 041 416 | 43 334 963 | -1706453 | 96,2% |
| Соның ішінде мекиендер | 19 882 340 | 22 256 967 | 24 457 394 | 22 894 474 | 20 783 218 | -2111256 | 90,8% |
| 5-кестенің жалғасы | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Ауыл шаруашылығы кәсіпорындары | 25 529 067  69,16% | 28 732 690  71,99% | 32 393 273  73,06% | 32 822 068  72,87% | 30 777 289  71,02% | -2044779 | 93,8% |
| Соның ішінде мекиендер | 12 350 015 | 14 770 806 | 16 287 769 | 14 604 680 | 12 396 191 | -2208489 | 84,9% |
| Ескерту – [75] Дереккөз негізінде автормен құрастырылған | | | | | | | |

5-кестеден көріп отырғанымыздай, пандемияға дейінгі кезең Қазақстанда құс санының тұрақты өскенін көрсетеді. Ал 2021 жылдың басында алдыңғы 2020 жылмен салыстырғанда құстар саны 1 706 453-ке кеміген. Қазақстандағы құстардың санының төмендеуі құс тұмауымен және коронавирустық пандемиямен байланысты. Ең алдымен кейінгі уақытта таралған A(H5N8) тұмауының салдары құс басының азаюына әкелді.

Сонымен қатар ауыл шаруашылығы кәсіпорындарында құстардың 70 пайыздан астамы өсірілетіндігі 5-кестеден байқалады. Бұл республикада құс шаруашылығының серпінді дамып отырғандығын білдіреді және осы салада өнеркәсіптік өндіріс дұрыс жолға қойылғандығынан хабардар етеді.

Қазақстанның облыстары бойынша құстардың санына қатысты ақпарат 9-суретте бейнеленген.

Сурет 9 – Қазақстанның облыстарындағы құстар саны

Ескерту – [75] ҚР-ның Стратегиялық жоспарлау, реформалар жөніндегі агенттігі ұлттық бюросының статистика деректері негізінде автормен жасалған

9-суреттен құстар саны жағынан алдыңғы орынды Алматы облысы иеленіп тұрғаны анық көрінеді, одан кейін Ақмола, ал үшінші орында Қостанай облысы тұр. Осыған ұқсас көрініс 10-суретте де қайталанады, тек 2020 жылдың басында Алматы мен Ақмола облысынан кейінгі орынды Солтүстік Қазақстан облысы иеленген.

Сурет 10 – Қазақстанның облыстарындағы құстар саны

Ескерту – [75] ҚР-ның Стратегиялық жоспарлау, реформалар жөніндегі агенттігі ұлттық бюросының статистика деректері негізінде автормен жасалған

Алдыңғы 9-сурет пен 10-суреттен келесідей түйіндемелер жасауға болады:

– Қазақстанның оңтүстік аймағында, нақтылай айтқанда, Алматы облысында құс шаруашылығы жоғары деңгейде дамып отырғанын растайды;

– екінші орынды иеленген Ақмола облысында да өнеркәсіптік құс өндірісі жақсы деңгейде екенін көрсетеді;

– республиканың солтүстік аймақтағы облыстарында орналасқан құс фабрикалары үшін қолайлы жағдайлар бар, соның ішінде егін шаруашылығы дамыған өңірде жем азығы көбінесе арзандау келетінін айтуға болады.

Мұндай көрсеткіштер осы Алматы және Ақмола облыстарында құс шаруашылығын жүргізетін бірқатар ірі фабрикалардың болуымен түсіндіріледі. Аталған екі облыста өнеркәсіптік құс шаруашылығының жоғары деңгейде болуы, біздің пайымдауымызша, дамыған инфрақұрылымға және қайта жаңғырту, кеңейту мен жаңа өндірістерді салуға инвестиция салуынуымен байланысты. Жоғары патогенді құс тұмауының қайтадан өршуіне байланысты Солтүстік Қазақстан облысындағы құс фабрикаларының бірқатар бөлігі жұмысын уақытша тоқтатқаны жайлы бұқара ақпарат құралдары таратқан ақпараттардан белгілі. Алдында айтылғандай, осының нәтижесінде Солтүстік Қазақстан облысындағы шаруашылықтарда құстар көптеп жойылды, бұл сол өңірдегі құс басының санын едәуір төмендетті.

Келесі талданатын көрсеткіш – Қазақстандағы құс шаруашылығының негізгі өнімдерін өндіру көлеміне қатысты мәліметтер болып табылады (кесте 6). Соңғы үш жылдың деректеріне сүйенсек, Қазақстандағы құс еті өндірісі бірқатар облыстарда жылдан жылға ұлғайып келеді мен жұмыртқа шығарылымы, керісінше төмендеген.

Кесте 6 – 2019-2021 жылғы Қазақстанның облыстары бойынша құс өнімдері нарығының жиынтық көрсеткіштері

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Облысы | Өндіріс | | | | | | 2021 жылды  2019 ж. % | |
| Құс еті  сойыс салмағымен (тонна) | | | Құс жұмыртқасы  (млн. дана) | | |
| 2019 | 2020 | 2021 | 2019 | 2020 | 2021 | Құс еті | Жұ-мыр-тқа |
| 1 | Алматы облысы | 82872,8 | 85323,0 | 89844,4 | 1056,3 | 995,1 | 806,3 | 108,4 | -123,7 |
| 2 | Ақмола облысы | 45895,5 | 55894,1 | 83078,2 | 863,8 | 808,3 | 793,2 | 181,0 | -170,6 |
| 3 | Ақтөбе облысы | 1712,4 | 1014,7 | 585,9 | 237,3 | 232,8 | 232,9 | (166) | -101,9 |
| 4 | Атырау облысы | 14,0 | 736,5 | 87,8 | 120,0 | 55,0 | 39,1 | 527 | -167,4 |
| 5 | Батыс Қазақстан облысы | 7298,9 | 8113,1 | 7803,9 | 181,7 | 189,0 | 194,1 | 106,9 | 106,8 |
| 6 | Жамбыл облысы | 5384,2 | 7469,4 | 8721,0 | 135,1 | 137,9 | 149,4 | 162 | 110,6 |
| 7 | Қарағанды облысы | 8385,4 | 9459,6 | 8509,1 | 750,9 | 668,0 | 657,4 | 101,47 | -112,5 |
| 8 | Қостанай облысы | 6025,0 | 6587,9 | 8661,4 | 644,0 | 616,4 | 599,3 | 143,7 | -106,9 |
| 9 | Қызылорда облысы | 43,7 | 24,3 | 24,8 | 8,6 | 7,6 | 7,9 | -143,2 | -108,1 |
| 10 | Маңғыстау облысы | 40,1 | 107,6 | 2380,9 | 9,5 | 2,2 | 1,0 | 5837,4 | -189,5 |
| 11 | Павлодар облысы | 5235,2 | 5106,7 | 4366,9 | 248,7 | 255,0 | 255,7 | -116,6 | 102,8 |
| 12 | Солтүстік Қазақстан облысы | 3319,6 | 3650,7 | 2057,6 | 807,6 | 562,3 | 558,4 | - 138,0 | -130,8 |
| 13 | Түркістан облысы | 10675,8 | 8917,9 | 8996,5 | 189,9 | 217,9 | 228,5 | - 115,7 | 120,3 |
| 14 | Шығыс Қазақстан облысы | 44581,2 | 42463,7 | 45881,0 | 153,8 | 155,9 | 159,4 | 102,92 | 103,6 |
| 15 | Нұр-Султан | 0,1 | 0,1 | 0,6 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 500 | - |
| 16 | Алматы | 0,9 | 0,6 | 0,2 | 0,4 | 0,3 | 0,4 | - 177,8 | - |
| 17 | Шымкент | 1243,8 | 1657,9 | 1605,4 | 123,7 | 162,0 | 155,4 | 129,1 | 125,6 |
|  | ҚР бойынша | 222 728,6 тонна | 236 527,8 тонна | 272 605,5  тонна | 5531,4 | 5065,8 | 4838,1 | 122,4 | -112,5 |
|  | тек ауыл шаруашылығы кәсіпорындары | 216 633,9  тонна | 230 487,3  тонна | 266 580,8  тонна | 4258,2 | 3778,2 | 3544,0 | 123,1 | -116,8 |
| Ескерту – [75] Дереккөз негізінде автормен құрастырылған | | | | | | | | | |

Жекелеп айтатын болсақ, Алматы, Ақмола және Шығыс Қазақстан облыстары құс еті өндірісі бойынша көшбасшылар үштігіне кіреді. 6-кестеден байқағанымыздай, тұтастай алғанда, құс шаруашылығы өнімдерін өндіру бойынша көшбасшы облыстардың тізбесі соңғы жылдар бойы тұрақты болып қалуда. Егер 2019 жылы COVID-19 пандемиясына дейін құс еті сою салмағында 222 728.6 тоннаны, ал коронавирус кезінде 2020 жылы 236 527.8 тоннаны құраған. Бұл өсім 2020 жылы ет бағытындағы сегіз құс фабрикасының іске қосылуымен байланысты.

Барлық құс түрінен жұмыртқа өндірісінің 2021 жылғы көлемін коронавирус басталмағанға дейінгі 2019 жылмен салыстырғанда төмендеп кеткені 6-кестеден анық көрінеді. Құс шаруашылығы өнімдерін өндіру бойынша алғашқы үштіктегі Алматы облысының шығарылымы 250 млн. дана жұмыртқа кем өндірген, бұл 2021 жылғы өндіріс 2019 жылға қарағанда аз.

2020 жылы ҚР-ның Стратегиялық жоспарлау және реформалар жөніндегі агенттігі ұлттық бюросының статистикасына сәйкес Алматы облысына құс етінің 36,1%-ы және тағамдық жұмыртқаның 19,6%-ы тиесілі болды. Бұл тағы да осы аймақта шаруашылығын жүргізіп отырған құс фабрикаларының әлеуеті жақсы екенін көрсетеді, өндірудің интенсивті тәсілдерін қолдана алатындығын білдіреді. Ал, Атырау, Қызылорда, Маңғыстау облыстарында аталған сала айтарлықтай дамымаған, сондықтан тиімділігі төмен құс шаруашылығы кәсіпорындары шоғырланғандықтан бұл өңірлердің дамуында қатты әртектілік байқалады.

Мал шаруашылығының басқа салаларымен салыстырғанда осы саланың қарқынды даму сатысында болуына қандай да бір өзіндік себептер ықпал етеді (сурет 11).

Сурет 11 – Құс шаруашылығының қарқынмен дамуына ықпал етуші негізгі себептер

Ескерту – [77] Әдебиет негізінде автормен құрастырылған

11-суретте берілгендей, ең басты 4 себебі бар, атап айтқанда, дайын өнімдерді алуға ұзақ уақыт кетпеуі, құстардың тез өсуі, әрқашанда тұтынушылар тарапынан сұраныстың болуы. Осы себептердің барлығы түптеп келгенде, өнеркәсіптік құс шаруашылығының дамуына және мал шаруашылығының ішінде ең тиімді, әрі тез жетілетін саланың біріне айналуына әкелді [76, с.467].

Құс шаруашылығы Қазақстанда да мал шаруашылығы бағыттарының ішіндегі маңызды салаларының бірі. Себебі дәл осы сала халыққа жыл бойы бағасы жағынан қолжетімді және қоректілігі жоғары өнімдермен қамтамасыз етеді. Венгрия зерттеушісі Дж. Попп алдағы он жылда тауық еті тұтынушылар сұранысын қанағаттандыра алатын ең сүйікті және ең арзан ет болады деп есептейді [78].

Сөзсіз, құс өндірісі өнімдерін тұтыну адамдар үшін өте пайдалы. Біріншіден, құс еті ақуыздың (протеиннің) ең қолжетімді көзі болса, екіншіден оларды пайдалануға діни рәсімдер жағынан да ешқандай кедергілер жоқ. Сондай-ақ жеңіл диеталық өнімдер болып табылатындықтан сіңімді тағамдық өнімдер қатарына жатады. Сондықтан да бұл өнімдер басқа мал шаруашылығынан алынатын өнімдерге қарағанда тұрақты түрде сұранысқа ие.

Ресейлік Л.В. Чупина мен В.А. Реймер құс етін өте құнарлы және құнды ет деп санаған. Олар балапан құстың кеуде бұлшық етінде 92% толыққанды ақуыз және тек 8% ғана толық емес ақуыз бар деген [79]. Көпшілікке белгілі, тауықтың, бөдене мен күрке тауық етінің аз мөлшерде ғана майы бар, ол ағзамен жақсы сіңіріледі және ең құнды диеталық азық-түлік болып саналады.

Республикадағы құс шаруашылығын дамытудың негізгі міндеттеріне меншікті асылдандыру базасын қолға алу керектігі көрсетілген. Мұндағы орындалуға тиіс негізгі іс-шаралар әлемдік стандарттарға сай 2-реттік асыл тұқымды шаруашылықтар құру және құстардың өнімділігін арттыру бойынша селекциялау жұмыстарына байланысты. Бұл ретте құс өсіретін шаруашылық субъектілері қызметтеріне жүргізген талдау шын мәнінде елімізде асыл тұқымды құс шаруашылығымен айналысатын заманауи кәсіпорындар жетіспейтіндігін анықтады [76, с.467].

Будан тауық тұқымының барлығы дерлік шет елдерден әкелінген, себебі отандық құс шаруашылығында өзінің асыл тұқымды материалдары өте аз, жеткіліксіз. Сондықтан да қолда бар кросстарды жақсарту және жаңа будан тауық тұқымын алу бойынша селекциялық жұмыстар жүргізуді бастаған жөн.

Өзге мемлекеттерде селекциялық үрдіс үздіксіз жүргізіледі және құс шаруашылығының ажырамас бөлігі болып саналады. Мысалы, Ресейде, Беларусь Республикасында жағдай біздің елмен салыстырғанда әлдеқайда жақсы. Бұлар өз құс шаруашылығында өзіндік генетикалық әлеуетін сақтай алған және өздерінің асыл тұқымды материалдары бар бола тұра, оларды жетілдіру бойынша тоқтаусыз жұмыс жүргізуде.

Атап айтқанда, ресейлік селекционер-ғалымдар жылына 340-350 дана жұмыртқа беретін жаңа будан тауық тұқымын, яғни жұмыртқа бағытындағы кроссты шығарған. Жұмыртқа бағытындағы тауықтармен жүргізілген селекциялық жұмыс 78 апталық ғұмырында жұмыртқалағыштығы өте жоғары кросс тауықтарын шығаруға бағытталған [80]. Ал Беларусь елінде құс шаруашылығы бойынша тәжірибелік ғылыми станция қызметкерлері жылдар бойы қабығы ақ түсті жұмыртқа туатын және тез қанаттанатын кросс тауықтарын жақсарту бойынша жұмыс жасауда [81].

Қазақстанда селекциялық-генетикалық орталықтардың болмауы және асыл тұқымды құстарды шығаратын зауыттардың жоқтығын отандық зерттеушілер де өз еңбектерінде негізгі мәселелердің бірі ретінде көрсеткен. Бұл өз кезегінде ет және жұмыртқа өндіретін құс фабрикаларының импортталған асыл тұқымды материалды қолдануына әкелді деп айтқан [82].

Осы саладағы өндірістің экономикалық тиімділігін көрсететін көрсеткіштің бірі – өнімділікке келсек, құс шаруашылығындағы жалпы фабрикалардың көрсеткіштері өте төмен деп айтуға мүлде келмейді (сурет 12). Тағы да бір маңызды тенденцияны атап айтсақ, дамыған елдердің көрсеткіштерінен құс шаруашылығы өнімділігінің, әсіресе, жұмыртқа өндіретін тауықтардың артта қалуы. Қазақстандық құс фабрикаларының мекиен тауықтарының жұмыртқа өндірісі дамыған елдерге қарағанда әлі де төмен және бұл республика ішінде селекциялық жұмыстардың дамымауымен байланысты.

Сурет 12 – Ауыл шаруашылығы кәсіпорындары бойынша құс өнімділігі

Ескерту – [75] ҚР Статегиялық жоспарлау, реформалар агенттігі Ұлттық статистика бюросының мәліметтері негізінде автор құрастырған

12-суретте көрсетілгендей, Қазақстандық құс шаруашылығы кәсіпорындарының бір мекиен тауықтан алатын орташа жұмыртқа шығымы 2018 жылы 292 дана, 2019 – 285, ал 2020 жылы 263 болған. Қазақстандағы барлық шаруашылық санаттары бойынша құс өнімділігінің кейінгі 25 жылды қамтыған аралықтағы көрсеткіштері Қосымшада Ә-да берілген. Сол қосымшадағы соңғы 3 жылдық, анық айтқанда 2018, 2019, 2020 жылғы көрсеткіштерді салыстырсақ, онда орташа есеппен алғанда 43 дана жұмыртқа шамасында айырмашылық бары анықталды. [(292 – 246) + (285 – 240) + (263 – 225)] / 3 жылға = 43 Бұл айырмашылық жеке тұрғындардың, яғни жұртшылық шаруашылықтарында, сондай-ақ дара кәсіпкерлер мен фермер қожалықтарында өсірілетін мекиен тауықтардың жұмыртқалағыштығы құс фабрикаларындағы өнімділікпен салыстырғанда төмен болуымен түсіндіріледі.

Сондай-ақ Ә қосымшасынан құс шаруашылығы кәсіпорындары бойынша 1 мекиен тауықтан алатын жұмыртқа шығымы 2021 жылы едәуір төмендегенін байқауға болады, ол 205 жұмыртқа ғана болған. Әрине, мұның нақты себептері, алдында ескертілгендей, COVID-19 пандемиясы және соңғы екі жылда таралған A(H5N8) құс тұмауының салдарынан болған төмен нәтиже деп түсіндіруге болады.

2021 жылғы құс шаруашылығы кәсіпорындары бойынша орташа есеппен бір мекиен тауықтың өнімділігі 205 жұмыртқаға дейін төмендеп кетуі тек короновирустық пандемияның салдары деп айтқан орынсыз. Мұндай төмен құс өнімділігі A(H5N8) тұмауының өршуі кезінде мекиен құс басы санының жойылуы мен өлім-жітімнің жоғары болуымен де тікелей байланысты. Кейбір құс фабрикаларының жұмыстары тұралап, жабылып та қалды. Жұмыртқа өндірісінен ет бағытына ауысқан шаруашылық субъектілер де болды.

FAO секілді ашық ақпарат көзінен алынған деректер дамыған елдердің кәсіпорындары бір мекиеннен алынатын жұмыртқа саны біршама жоғары екенін көрсетеді. Мысал ретінде Канада елінде бір мекиен тауықтың жұмыртқа беруі жылына 350 дананы құрайды, ал Германияда бұл көрсеткіш орташа есеппен 310 данаға жеткен.

Ет бағытындағы құс шаруашылығында өндіріс өнімділігі бройлерлер мен құстардың басқа түрлерінің жылдам өсу қарқыны бойынша анықталады (сурет 13).

Сурет 13 – Ет бағытындағы құс шаруашылығының өнімділігі

Ескерту – [83, 84] Зерделенген әдебиеттер негізінде автормен құрастырылған

Жоғарыдағы 13-суреттен ет бағытындағы шаруашылық субъектілерінде бройлер құстарының тірі өнімділігін барынша жоғарылату олардың маркетингтік жасына байланысты екені көрінеді. Құстарды өсіру мерзімін қысқарту арқылы мамандандырылған кәсіпорындар өз тиімділіктерін жақсарта алады, себебі бұл өндірістік шығындарды біршама үнемдеуге әкеледі. Осылайша, ет бағытындағы бройлерлерді өсіретін шаруашылықтарда тиімділікті арттыру әсіресе салмақты тез қосатын балапандарды, яғни олардың тірі өнімділігін жоғарылату қоректендіру мөлшерлемесіне, рационның толықтығына байланысты болады.

Жүргізілген зерттеу нәтижелері, атап айтқанда жартылай құрымдалған сұхбат алғанда қазақстандық құс фабрикаларында бройлерді 35-40 күнде немесе 6 апталық жаста союға жіберіледі. Бұл бройлер құс еті өндірісі тиімді ұйымдастырылып отырғандығын білдіреді.

Біріккен Ұлттар Ұйымы (БҰҰ) әзірлеген азық-түлік пен ауылшаруашылығы саласы туралы ақпараттарда технологиялық жақсартулар мен жетілдірулер тек кұс шаруашылығында ғана тез және тиімді енгізілгені жазылған. Сондай-ақ, өнеркәсіптік мал шаруашылығының бірде-бір саласында осындай шапшаңдылықпен технологиялық өзгерістер мен жаңалықтар енгізілмегені атап өтілген. Технологиялық жетістіктермен қатар генетикалық жақсартулар ет бағытындағы құстарды ерте жаста сою жағдайына жеткізуге ықпал етті. Сонымен, құс өсіруде технологиялық инновацияларды пайдалану бройлерлердің өсу жылдамдығын арттыруға және оларды қоректендірудегі ЖАКК-ін азайтуға мүмкіндік берді. Бройлерлердің өсу жылдамдығы 1960 жылдармен салыстырғанда екі есеге өскен және ЖАКК елу пайызға төмендеген [85].

Соңғы уақыттарда бірқатар зерттеулерде бройлер өсіретін шаруашылықтарда өндіріс тиімділігін арттыру құсханалар құрылысы технологиясына және қолданылатын техникаларды жетілдіруге байланысты болатыны қарастырылған. Жалпы құс өсіруде қолданылатын технологиялық жүйелерге еденде немесе клеткалы батареяда күтіп бағу жатады.

Әлемде құс шаруашылығы өнімдерін өндіруден көш бастап тұрған ел – АҚШ екені көпшілікке белгілі. Бұл елде ауыл шаруашылығы жануарларын, сондай-ақ құстарды ұстауда, яғни оларды бағып-өсіруде үкімет тарапынан бірқатар шектеулер 2015 жылдың басынан заңды түрде қолданысқа енген. Анықтап айтсақ, жануарлардың әл-ауқатын жақсарту мақсатында, мысалы Калифорнияда мекиен тауықтар қанаттарын кең ашу үшін және толықтай айнала алу үшін жеткілікті орынмен қамтылуы тиіс. Осы заң қолданысқа енгізілгенге дейін Америкада тауықтар клеткалы батареяда өте тар жерде өсірілетін. Алайда американдық зерттеушілер жануарлардың әл-ауқатын жақсарту саясаты қолданысқа енгізілгеннен кейін 20 ай өткенде Калифорнияда мекиен тауықтар мен өндірілген жұмыртқалар саны 35%-ға дейін төмендегенін анықтаған. Бұл авторлар осы саясаттың жұмыртқа бағасының өсуіне әкелгенін және жұмыртқа өндірісінің өнімділігіне айтарлықтай әсер етпегенін зерделеген [86].

Осы Калифорния штатындағы шаруашылықтардың құстарды клеткадан тыс өсіру технологиясына өтуі өндірістік шығындардың едәуір өсуіне әкелетінін Самнер және өзге зерттеушілер ескерткен [87]. Соңғы кезде бройлер өндірісінде балапандарды құсхана қорасының бүкіл алаңына жайып жіберу арқылы еденде өсіру технологиясын Еуропалық Одақтың (ЕО) елдері де пайдалануда. Бұған негізгі себеп – 2012 жылы ЕО елдері клеткалы батареяларда құс өсіруге заңмен тыйым салған.

Бұл ретте пакистандық зерттеушілердің еңбегіне тоқталған жөн. Олар өндіріс тиімділігін негізінен бақыланатын ортада, яғни құстарды өсіретін, сондай-ақ күтіп-баптап бағатын құсханалардың жайлы болуымен және автоматтандырылған техникалық жабдықтарды қолданумен байланыстырған. Дегенмен, құсханалар мен техникалық құрал-жабдықтарды ауыстырып өзгерту бройлер өндірісінің өнімділігін жоғарылатудың жалғыз факторы болып саналмайтыны туралы жүргізілген зерттеулер жеткілікті. Бірқатар шетелдік авторлар өсу жылдамдығына қатысты бройлерлердің өсім қарқынын генетикалық жақсарту, қоректендіру тиімділігі мен өміршеңдігін барынша жақсарта түсу тиімділікті арттыратын факторлар деп атап көрсеткен. Ал бройлерлерді өсіретін заманауи құсханалар балапандардың салмақ қосуына, өмір сүру жарамдылығы және қоректік жемдерді түрлендіруді жақсарту үшін маңызды екендігін нақтылаған [88]. Бұлар бройлерлердің тез өсуін тек генетикалық жақсартумен ғана емес, сондай-ақ, қоректендіру рационын тиімді ету, өміршеңдігін жақсартатын жайлы құсханаларда өсіру арқылы да қамтамасыз ете алады.

Соңғы кезде ресейлік ғалымдар мен мамандар арасында да клеткалы батареяларда құстарды ұстау технологиясы оларды бағып-өсіру мерзімін қысқартатыны туралы пікірлер айтқан. Мысалы, А.М. Биттиров, В.Ш. Пашаев, Ш.К.Алиев, С.Ш. Кабардиев, А.М. Атаев, М.М. Зубаирова клеткалы батареяда өсіру технологиясы өсім бірлігіне жұмсалатын жемдік шығындардың азаюына әкеледі деген. Сондай-ақ бұл зерттеушілер мұндай технология құстардың биоқауіпсіздігін қамтамасыз етеді, яғни әртүрлі жұқпалы аурулардан қорғалуын күшейтуге ықпал етеді деп ескертеді [89].

Алдында айтылғандай, бірқатар елдер елеулі нәтижелерге асыл тұқымды құс табындарын генетикалық селекциялау жүргізу арқылы қол жеткізген. Құстарды толыққанды теңгеріммен қоректентендіру олардың өнімділігін жоғарылатады, ал құстардың өнімділігінің артуы құс шаруашылығы өнімдерінің өзіндік құнына әсер ететін негізгі көрсеткіш. Қазақстандық құс еті өндірісі бәсекеге қабілетті болуы үшін ұшадан басқа дайын өнімдерге, сонымен қатар жартылай фабрикаттар өндірісін қолға алып дамыту қажет. Бұл жөнінде ҚР АШМ вице-министрі Г.С. Исаева былай деген: «Біз құс фабрикалары тек қана ет ұшаларын өндіруден терең қайта өңдеуге көшуін қалаймыз [90]. Әрине, құс өндірісі көбінесе шұжық өнімдері, паштеттер мен құс етінен жасалған жартылай фабрикаттарды өңдеуге өтсе, бұл Қазақстанға нарықтарда неғұрлым бәсекеге қабілетті болуға жағдай жасайды.

2017 жылы етті құс шаруашылығын қолдауды арттыра отырып, бір мезгілде 2020 жылдан бастап тағамдық жұмыртқаға берілетін тауарлық-ерекше субсидияларды қысқарту туралы шешім қабылданған болатын. Алайда, 2020 жылы орын алған коронавирус пандемиясы мен экономикадағы өзгерістерге байланысты тағамдық жұмыртқа өндірісінің өзіндік құны біршама өсті. Сондықтан ҚР АШМ тағамдық жұмыртқа өндірісін субсидиялауды сақтап, субсидиялардың ең жоғарғы нормативін бір жұмыртқаға 3 теңгеден 1,5 теңгеге дейін азайтты [91].

Қазақстандағы құс шаруашылығымен айналысатын ұйымдар санына қатысты деректер 7-кестеде беріледі.

Кесте 7 – ҚР-да құс шаруашылығымен айналысатын кәсіпорындар саны

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Жұмыртқа бағытындағы құс фабрикалары | 36 | 36 | 36 | 34 | 22 |
| Бройлер етін өндіретін құс фабрикалары | 22 | 22 | 22 | 24 | 24 |
| Асыл тұқымды материал өндіретін репродукторлық және суда жүзетін құс өндірумен айналысатын шаруашылықтар | 3 | 3 | 3 | 7 | 11 |
| Барлығы | 61 | 61 | 61 | 58 | 57 |
| Ескерту – Дереккөз: ҚР Статегиялық жоспарлау, реформалар агенттігі Ұлттық статистика бюросымен бірге ҚР АШМ деректері негізінде автормен құрастырылған | | | | | |

5 жыл ішінде (2017 жылдан 2021 жылға дейін) бройлер етін өндіру бойынша құс фабрикаларының саны 2-ге өскені 7-кестеден анық байқалады. A(H5N8) жоғары патогенді құс тұмауының өршуі мен COVID-19 пандемиясына дейінгі 4 жылда (2017 жылдан 2020 жылға дейін) жұмыртқа бағытындағы құс фабрикаларының саны 2-ге азайған. 4 жыл ішінде (2017 жылдан 2020 жылға дейін) бройлер етін өндіру бойынша құс фабрикаларының саны 2-ге артты.

Жұмыртқа бағытындағы құс шаруашылығы кәсіпорындарының саны 2021 жылы 22 болған, құс тұмауы мен COVID-19 пандемиясына дейінгі олардың саны 36, яғни 14 фабриканың жұмысы тұралаған. Жабылған құс фабрикаларының қатарында Ақмола облысындағы «Агроинвест-2015», Атырау өңіріндегі бір кәсіпорын бар, ал Алматы облысында екі шаруашылық субъекті жұмысын тоқтату алдында тұр. 14 жұмыртқа өндіретін шаруашылық субъектілерінің жұмысының тоқтауы осы саланың өнімділігіне де әсер еткенін, яғни жұмыртқа шығымын төмендетіп жібергенін алдында көрсеттік.

Құс фабрикаларының саны жағынан да Алматы облысы көш бастап тұр. 2020 жылы кеңейтілген, жаңғыртылған және жаңадан салынып іске қосылған ет бағытындағы 8 құс фабриканың үшеуі де осы облысқа тиесілі. Олардың бірі – «Алатау Құс» ұйымының бройлер фабрикасын кеңейту, екіншісі – «Наурыз Агро», үшіншісі – Otan Green Food» ЖШС-гінің қайта жаңартылған құс фабрикасы.

Алдында айтылғандарды қорытындылай келе, қазіргі уақытта Алматы облысындағы құс шаруашылығы ұйымдарының әлеуеті тағамдық жұмыртқамен өнірлік ішкі қажеттілікті қамтамасыз етуге жеткілікті. Ал құс еті өндірісі бойынша, әсіресе өнімдерді әртараптандыру жағынан әлі де жұмыс жасау мен терең өңдеуді қолға алып жалғастыруды қажет етеді.

Осылайша, Қазақстанда құс шаруашылығын дамыту түптеп келгенде олардың өнімділігі мен асыл тұқымдық қасиеттерін жетілдіруге байланысты болып отыр. Ең алдымен ауыл шаруашылығы құстарының барлық түрлерінің жаңа тұқымдары мен кросстарын шығаруға бағытталған селекциялық жұмыстарға қолайлы жағдайлар жасау қажет. Сонымен қатар құс шаруашылығы өндірісіне толыққанды теңгеріммен қоректентендіруге негізделген тиімділігі жоғары жаңа технологиялар ендіру де маңызды болады. Осындай іс-шараларды кешенді түрде атқару арқылы құс шаруашылығы саласының дамуына, жоғары сапалы құс өнімдерін өндіретін озық елдер қатарына жетуге болады.

Қазіргі кездегі нарық құс өсірушілерден тек жұмыртқа мен құс еті өндірісін ұлғайтуды ғана емес, сондай-ақ аз шығындар жұмсау арқылы өз тиімділіктерін жоғарылатуды талап етеді. Сондықтан бәсекеге қабілеттілік күшейтілген жағдайларда құс фабрикалары өзінің ішкі резервтерін мүмкіндігінше үнемді пайдалануы үшін шығындар есебін сауатты ұйымдастыруы қажет. Осыған байланысты Қазақстандағы ауыл шаруашылығы өнімдерін өндіруге кететін шығындарды есепке алу және олардың өзіндік құндарын калькуляциялауды нормативтік реттеу мен әдістемелік жағынан тиянақты қарастыру керек.

**1-бөлім бойынша тұжырымдама**

Осы бірінші бөлімде шығындар есебін ұйымдастырудың теориялық және әдістемелік негіздері зерделеніп келесідей қорытындылар жасалды.

Бухгалтерлік есепте «шығындар» мен «шығыстар» ұғымдары синоним емес және олардың мәні мен мазмұнын нақтылау негізінде заңңамада оларды бір-бірінен ажырату үшін толықтыру кіргізу қажеттілігі негізделді. Нәтижесінде «шығындар» ұғымын «шығыстар» ұғымынан ажыратып көрсетуді заңнама тұрғысынан қарастырылған жөн деген қорытынды жасалды.

Шығындарды есепке алудың пайда болуы, қалыптасуы мен даму кезеңдеріне баға беру үшін тарихи, кешенді және жүйелеу әдістері қолданылды. Шығындар есебі концепциясының эволюциялық дамуы негізгі 3 кезеңді өткізгені талданды. Сондай-ақ қазіргі заманғы ғалымдар мен зерттеушілерде «шығындарды есепке алу жүйесі» туралы және оның мәнін ашатын ортақ бірізді қалыптасқан қөзқарас жоқтығы анықталды.«Шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымы және оның міндеті туралы жалпы түсініктің нақтыланбауы осы ұғымға авторлық анықтама ұсынуына әкелді: Шығындарды есепке алу жүйесі – бұл маңызды басқару шешімдерін қабылдау мақсатында бір ұйым шеңберінде тікелей қаржылық есептің де, сондай-ақ шығындарды жоспарлау, бақылау және талдау мәселелерін қамтитын басқарушылық есептің кіші жүйесі.

Қазақстанда қазіргі уақытта АШМ бекіткен ауыл шаруашылығының салалары бойынша шығындар есебін ұйымдастыруға қатысты әдістемелік нұсқаулар мен ұсынымдардың жоқтығы анықталды. ҚР АШМ және ҚМ тарапынан бухгалтерлік есепті ұйымдастырудың салалық әдістемелік деңгейін реттеудің болмауы құс фабрикаларында шығындар есебін жүргізуде арнайы әдістемелік ұсынымдар әзірлеу қажеттілігіне әкеледі.

Шығындарды есепке алудың озық жүйелерін енгізуді зерделеген шетелдік тәжірибе негізінде ауыл шаруашылығының әртүрлі секторларында таргет костинг пен АВС-тің іске асырылуы анықталды. Талдап айтқанда, тек тағамдық жұмыртқа өндірісін іске асырып отырған құс шаруашылығы кәсіпорындарында таргет костингті қолдану мүмкіндігін зерттеген еңбектер жүйеленді. Ауыл шаруашылығы мен агроөнеркәсіптік кешеннің әртүрлі салаларында АВС секілді шығындарды есепке алудың неғұрлым күрделі жүйесін қолданудың шетелдік тәжірибесі зерттелді.

Әдебиеттерге шолу жүргізу негізінде ауыл шаруашылығының әртүрлі салаларында шығындарды есепке алудың заманауи жүйелерін қолдану мүмкіндігі туралы жалпы қорытынды жасалды. АВС жүйесі ауыл шаруашылығының бірқатар салаларында қолдануға болатыны зерделенді.

COVID-19 пандемиясымен қатар A(H5N8) жоғары патогенді құс тұмауының өршуі құс шаруашылығының дамуына айтарлықтай зиян келтіргенін жұмыртқа бағытындағы құс фабрикалар санының 14-ке қысқарғанынан көрінеді. Осы жұмыртқа өндіретін кәсіпорындардың санының кемуіне себеп болғандардың қатарында тамақ өнеркәсібіндегі жылдам және қарқынды дамып отырған құс еті өндірісіне ауысуы да ықпал еткен. Алайда ет бағытына ауысқан құс фабрикалар саны санаулы болғандықтан, едәуір қысқарудың негізгі себептері болып коронавирустық инфекция мен құс тұмауының таралып кетуі табылғаны айқындалды.

Барлық құс түрлерінен алынған жұмыртқа өндірісі 2021 жылы құс тұмауының өршуі мен COVID-19 пандемиясына дейінгі 2019 жылғы көрсеткіштерімен салыстырғанда біршама төмендегені анықталды. Ет бағытындағы, нақтылай айтқанда, бройлер тауық еті өндірісі тұрғысынан, 2021 жылғы республика бойынша барлық шаруашылық санаттары және ауыл шаруашылығы кәсіпорындары өндірген көлемі азаймаған. Мұндай тенденцияның орын алуына 2020 жылы жаңадан іске қосылған, кеңейтіліп жаңғыртылған 8 ет бағытындағы фабрикалардың жұмыс істей бастауы себепші болды.

«Қазақстанда құс шаруашылығын дамытудың 2018-2027 жылдарға арналған» бағдарламада белгілеген межеге жету үшін мемлекет тарапынан құс шаруашылығын қолдауды тоқтатпай, жалғастыра берген жөн. Екіншіден, Қазақстанның жағдайларына, климатына қарай бейімделген асылдандыру базасын дамыту мақсатында селекциялық-генетикалық орталықтардың жұмысын қолға алыну қажеттілігі нақтыланды.

**2 ҚҰС ШАРУАШЫЛЫҒЫ ӨНІМДЕРІНІҢ ӨЗІНДІК ҚҰНЫН КАЛЬКУЛЯЦИЯЛАУ ЖӘНЕ ШЫҒЫНДАР ЕСЕБІНІҢ ҰЙЫМДАСТЫРЫЛУЫ**

**2.1 Құс шаруашылығының жалпы салалық және өндірістік-технологиялық ерекшеліктері және олардың шығындарды есепке алуды ұйымдастыруға әсері**

Мал шаруашылығының кез-келген секторының салалық ерекшеліктерін және технологиялық процестерін зерттеу қызықты, өйткені ол шығындар мен өзіндік құнды есептеу бөлігінде есеп тәжірибесін ұйымдастыруға әсер етеді. Әсіресе, құс шаруашылығындағы қаражат айналымы мал шаруашылығының басқа жекелеген салаларымен салыстырғанда белгілі бір ерекшелікке ие, өйткені ол өздерінде өндірілмейтін жемазығының негізгі тұтынушылары болып табылады. Мұның бәрі, әрине, өзіндік құнға әсер етеді. Құс шаруашылығы саласы, әдетте, негізгі өнімнің де, жанама өнімнің де өзіндік құнын есептеу әдістемесіне әсер ететін белгілі бір технологиялық процестермен сипатталады. Жауапкершілік орталықтары бойынша шығындарды ажырату да маңызды, өйткені бұл шығындарды цехтар бойынша топтастыруға әсер етеді.

Аталмыш сала шығындар есебін жүргізу және өзіндік құнды есептеуді ұйымдастыруға әсер ететін белгілі бір ерекшеліктерге ие (сурет 14).

3. Негізгі, жанама (қосалқы), ілеспе өнімдердің алынуы

2. Өнім өндірісіндегі технологиялық үрдістер

1. Әрбір технологиялық цикл бойынша өндіріске жұмсалған шығындарды бөлек есепке алу арқылы көрсету

Сурет 14 – Өндірістік шығындар есебіне ықпал ететін құс шаруашылығының негізгі салалық ерекшеліктері

Ескертпе – [92] Әдебиет негізінде автормен құрастырылған

14-суретте көрсетілгендей, құс өнімдерін өндіретін ұйымдарда ШЕА үрдісіндегі басты ерекшелік – әрбір технологиялық цикл бойынша өндіріске жұмсалған шығындарды бөлек есепке алу. Әдетте құс фабрикасының негізгі қызмет түрлері қандай технологиялық циклдармен қамтылғандығына байланысты өндірістік шығындар бойынша есеп жүргізіледі. Себебі кейбір шаруашылықтар ет өндіру мақсатында тек бройлер тауықтарын ғана өсіреді немесе үлкен кәсіпорындар инкубациялық жұмыртқаларды өндіруден бастап дайын өнімге дейінгі өндірістік циклдармен қамтылған.

Құс шаруашылығы субъектілерінде көбінесе ШЕА-дың жалпы үш объектісі қолданылады: ересек табын, жас төлді өсіру, инкубация [77, с.258]. Соңғы уақыттарда ғалымдар ШЕА объектілерін нақтылау дәрежесіне қатысты әртүрлі көзқарастар келтірген. Мысалы, ресейлік А.П.Михалкевич, И.Н.Белый «ересек табын» және «құстардың жас төлі» деп 2 топқа бөлу арқылы есепке алуды ұсынған [93]. Мұндай ұсынысты бүтіндей қолдау дұрыс болмайды, себебі тек екі есеп объектілерінде шығындар жинақталып есептеледі және ақпараттар топтастырылады. Қазіргі кездегі есеп жүргізуді автоматтандыру жағдайында қаржылық есептілікті де, басқарушылық есептілікті де қалыптастыруға мүмкіндік беретін ШЕА объектілерін дұрыс белгілеу орынды болады. Бүгінгі заман талабының өзі есеп процедураларының әдіснамасының өзгеруіне әкелуде.

Құс өнімдерін шығаратын өндірушілерге осы өндірістегі өсірудің технологиялық үрдістеріне қарай ШЕА объектілерін айқындауды Ресейдегі белгілі маман М.З. Пизенгольц ескерткен [94].

Осы пікірді құптай келе, біз әр құс фабрикасы үшін оның өндіріс технологиясына сәйкес ШЕА объектілерінің номенклатурасын анықтап белгілеу керек деген көзқарасты ұстанамыз. Атап айтқанда, тек тағамдық жұмыртқа өндіретін фабрикаларға бөлек, тек бройлер құс етін шығаратындарға жеке, ал құс өнімдерінің екеуін қатар өндіретіндерге арнайы номенклатура белгіленуі тиіс. Сол кезде ғана осы аталған шаруашылық субъектілерінде ШЕА объектілері дұрыс айқындалады. Алдында айтылғандарды ескере келе, құс шаруашылығының әр бағыты бойынша ШЕА-ды ұйымдастыру негізінде калькуляция объектілерінің саны оның технологиясына сәйкес болуы тиіс.

Өнеркәсіптік құс шаруашылығының әр бағыты бойынша келесідей ШЕА объектілері ұсынылады (Сурет 15, 16).

2. Ата-енелік табынды күтіп-бағу

3. Инкубация

1. Жөндеу төлін өсіру

4. Етті бройлер балапандарын бордақылау

Сурет 15 – Ет бағытындағы құс шаруашылығының өндіріс технологиясы

Ескерту – «Алель Агро» АҚ материалдары негізінде автормен құрастырылған

ШЕА бойынша жүргізілетін жұмыстарды екі рет қайтадан жасамас үшін алдын-ала зоотехникалық қызмет көрсету және басқа да бөлімдермен келісе отырып есеп объектілері анықталуы тиіс. Қаржылық есепке қарағанда басқару есебінде шығындардың неғұрлым жеке-жеке топтастырылған түрлері бойынша деректер басшыларға оңтайлы шешімдер қабылдау үшін жиі қажет болады. Осындай ақпараттық қажеттіліктерді дер кезінде қамтамасыз ету үшін толық өндірістік циклдармен қамтылған ірі ұйымдарда ШЕА объектілері барлық бөлімдермен келісілген түрде бекіту ұсынылады. Алматы облысындағы «Алель-Агро» АҚ толық өндірістік циклдармен қамтылған шаруашылық субъектілерінің бірі.

Бройлер құстарын өсіруде шығындар есебін келесідей объектілерде технологиялық топтастыру арқылы жүргізген ыңғайлы:

1. «Ата-енелік табындар» тобы

2. «Жұмыртқа инкубациясы»

3. «Етті бройлер балапандарын бордақылау» (семірту)

4. «Жөндеу төлін өсіру»

Жалпы «ата-енелік табындар» объектісінде инкубациялық гибридті асыл тұқымды жұмыртқалар алуға кеткен барлық шығындар есептеліп жинақталады. Мұндағы өндірісте ескере кететін жайт, негізгі өнімнен басқа құстар саңғырығы мен олардың мамықтары секілді жанама өнімдер алынады. Ересек құстардан алынған гибридті жұмыртқалар инкубация цехына жіберіледі.

Келесі технологиялық топ – инкубация. Бұл цехтағы өндірістің негізгі мақсаты тәуліктік жас төлді, яғни шөже-балапандарды шығару. Мұнда да жанама өнімдер алынады. Оларға жемдік мақсатта пайдаланылатын тәуліктік әтеш балапандары, жетілмеген шөжелер және миражды жұмыртқалар жатады.

Инкубация цехынан шыққан тәуліктік бройлер балапандар бордақылау цехтарына апарылады. Ал етті бройлер балапандарын бордақылайтын күйге дейін өсіретін цехтар құстарды сою және аршып-тазалау цехтарына жібереді.

Ет бағытындағы шаруашылықтардың өзіне тән ерекшелігі болып жөндеу төлін өсіру технологиясы табылады. Мұндағы негізгі мақсат – ата-енелік табындарды толықтырып отыру үшін құс төлдерін өсіру. Бұл жөндеу төлін өсіру цехтары – жеке аймақта, бөлек орналасқан құс қораларында балапандар 120-140 күнге дейін өсіріледі, сосын «ата-енелік табындар» тобына ауыстырылады. Мысалы, «Алель-Агро» компаниясында жөндеу төлін 140 күнге дейін өсіреді. Жөндеу төлін өсіру аймағына Европа мен АҚШ-ның мамандандырылған асыл тұқымды кәсіпорындарынан әкелінген балапандар түседі. Ал «Алатау Құс» фабрикасында жөндеу төлі 120 күнге дейін өсіріледі, сосын ата-енелік құстар тобына өтеді.

Тағамдық жұмыртқа бағытындағы құс фабрикалары негізгі төрт өндірістік циклдан тұрады (Сурет 16).

Инкубация

Құс төлін

өсіру

Ата-енелік табынды күтіп-бағу

Мекиен тауықтардың өндірістік табыны

Сурет 16 – Тағамдық жұмыртқа бағытындағы құс шаруашылығының өндіріс технологиясы

Ескертпе – «Когер LTD» ЖШС құрылымы негізінде автормен құрастырылған

16-суретте көрсетілгендей, шаруашылық субъектісі мекиен тауықтарды өсіруде негізгі ШЕА объектілері – «Ата-енелік табындар», «Жұмыртқа инкубациясы», «Құс төлін өсіру», «Мекиен тауықтардың өндірістік табыны» бойынша есеп жүргізеді. Егер тағамдық жұмыртқа бағытындағы құс фабрикасына асыл тұқымды материалды – жұмыртқаларды өзге кәсіпорындардан сатып алу тиімді болса, олар қалған үш ШЕА объектілерінде жүргізе алады.

Бұл ретте Қазақстандағы көптеген тағамдық жұмыртқа өндіретін құс фабрикалары асыл тұқымды материалдарды көрші Ресей елінен алып отырғандығын айта кетуге болады. Ресейлік «Свердловский» ААҚ жұмыртқа бағытындағы құс шаруашылығының бірінші және екінші ретті асыл тұқымды репродукторлары болып табылады, бұл шаруашылық қазақстандық фабрикаларды сертификатталған өнімдермен қамтамасыз етеді.

Тағы бір ескере кететін жайт, өнімдер, бұйымдар өндіретін ұйымдарда ШЕА өздеріне лайық әдіспен ұйымдастырылуы ықтимал. Мұндағы ең маңызды болып табылатыны өз өндірісіне, технологиясына сәйкес келген ШЕАЖ кез келгені кеткен шығындар жөнінде аналитикалық деректерді басқарушы менеджерлерге бере алуы қажет. Қажет болған кезде қолданып отырған ШЕАЖ ұйымдағы жауапкершілігі бар орталықтарымен қатар шығындарды үлестірудің объектілері бойынша ақпараттар ұсыну мүмкіндігі ие болғаны жөн.

ШЕА үрдісін ұйымдастыру тек бүтіндей бір субъект бойынша жүргізілмеуі керектігін ескерсек, сол компанияның барлық жауапты орталықтары, басқаша айтқанда, әрбір құрылымдық элементтерінде де жүзеге асырылады. Әдетте, бұл өзіндік құн есептемесіндегі баптар көмегімен шығындар есебі жүргізіледі, сонда ғана жіктелген релевантты мәліметтер мен ақпараттар қажет еткен уақытта ұсына білуді мүмкін етеді. Ең алдымен бұл ұйымда жауапкершілікті жүктеу механизмі дұрыс жолға қойылғандығын көрсетеді, жауапты орталықтардың әрқайсысының өзіндік міндетін орындауды талап етеді.

Бұған дәлел ретінде қазақстандық Қ.Алайдарқызы, Ж.Әлайдар, Ж.Е. Асылбаев, А.С. Нартбаеваның пікірін келтіруге болады. Бұл авторлар кез келген компаниялардың басқару есебі тәжірибесінде жауапкершілік орталықтар құрылымы сол компанияның құрылымына байланысты болады деп түсіндіреді [95]. Әрине, компанияның ұйымдық құрылымындағы әр бөлімнің өз жауапкершілік орталықтары болуы олардың қызметін жан-жақты бағалауға және түрлі көрсеткіштерге бақылау жасауға мүмкіндік береді.

Республикада құс шаруашылығының негізгі өнімдерін өндіруді іске асырып отырған заңды тұлғалар екі үлкен топқа бөлінеді. Олардың бірінші тобына тар мамандандырылған құс фабрикалары кіреді, әдебиетте оларды «бір өндірістік процесті» деп те атайды. Ал екінші тобына өндірістік циклі толық аяқталған ірі құс шаруашылығы ұйымдары жатады [96]. Алдында айтылғандай, ұйымдағы жауапкершілікке ие орталықтардың саны қанша болатыны сол құс фабрикасының аталған саладағы заңды тұлғалардың қай тобына кіретіндігіне байланысты болады. Себебі нақты бір субъектінің қай топтың санатына жататындығына қарай жауапты орталықтар саны анықталады. Құс шаруашылығы субъектісінде жауапкершілікке ие орталықтарды белгілеуде бұл өте маңызды.

Осы саладағы бірқатар субъектілер тұтынушыларға тек асханалық жұмыртқа шығаруға маманданған, сондықтан олардың шаруашылық қызметі көп технологиялық тізбектерден тұрмайды. Керісінше, кейбір отандық құс шаруашылығы ұйымдарындағы өндіріс түгел аяқталған технологиялық тізбектерді қамтиды. Ондағы өндіріс ата-енелік құстар табындарын күтіп өсіру, инкубацияға жіберілетін жұмыртқа шығару, жас балапандарды бордақылау, оларды сою, өңдеу, дайын өнімдерді қаптау секілді циклдермен аяқталады.

Бұл ретте толық аяқталған өндірістік циклдарды қамтыған ұйымның бірі – Алматы облысының Іле ауданында орналасқан «Алатау Құс» АҚ. Осы компанияның қызметі құрама жем азығын өндіру, бройлер балапандарын басып шығару, бройлер тауықтарын өсіру, құс етін өндіріп қана қоймай қайта өңдеуге дейінгі циклдарды қамтиды. Сонымен қатар «Алатау Құс» шұжық өнімдерін өндіру және оларды сатып алушыларға өткізу секілді өндірістік-өткізу тізбегінің барлық буындарын жүзеге асыратын ұйым.

Әрине, шығындарды есепке алу объектілері мен калькуляция объектілерін бір-бірінен ажырата білу керек. Алдында айтылғандай, құс шаруашылығындағы шығындар есебінің объектілері қатарына негізінен олардың пайда болу орындары, яғни жауапкершілік орталықтары кіреді. Басқа сөзбен айтқанда, өндірістік ресурстарды бастапқы тұтыну орын алатын құрылымдық бөлімшелер шығындар есебінің объектілері болып табылады. Осылайша, шығындар есебінің объектісін таңдау құс фабрикаларының ұйымдық құрылымына, өндірісінің технологиялық ерекшеліктеріне байланысты болады.

Есепші мамандарға белгілі, өндірістік ұйымның калькуляциялау объектілеріне шығарылатын өнімнің жекелеген түрлері және орындалатын жұмыстар жатады. Айта кеткен жөн, кейбір салаларда шығындар есебінің объектілері мен калькуляциялау объектілерінің саны бірдей болады. Сондай-ақ ӨӨҚ калькуляциялаудың алғышарты болып өндірістік шығындар есебін жүргізу саналады. Демек өндіріске жұмсалған ШЕА калькуляцияға қатысы жағынан алғашқы кезеңде жасалатын іс-шаралар деуге болады. Осы бастапқы кезеңдегі жүргізілетін өндірістік шығындар есебі оларды талдамалық аспект бойынша топтастырылуын қамтамасыз етеді, бұл калькуляциялау үрдісін мүмкіндігінше қолайлы жасайды. Құс шаруашылығы саласындағы калькуляция объектісінің өлшемі болып табылатын калькуляциялық бірліктер 8-кестеде берілген.

Кесте 8 – Құс шаруашылығындағы калькуляция объектілері мен бірліктері

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Технологиялық қызметі бойынша | Калькуляция объектілері  (негізгі өнім бойынша) | Калькуляциялық бірліктер | |
| 1 | 2 | 3 | |
| Тағамдық жұмыртқаны өндіру бағыты бойынша | | | |
| Ата-енелік табын бойынша | Инкубациялық жұмыртқа | 1000 дана | |
| Инкубация цехы бойынша | Тәуліктік балапан (жас төл) | 1000 бас | |
| Жөндеу төлін өсіру цехы бойынша | Тірі салмақтың өсуі және жөндеу төлінің салмағы | 1 ц | |
| 8-кестенің жалғасы | | | |
| 1 | 2 |  | 3 |
| Мекиен тауықтардың өндірістік табыны | Тағамдық жұмыртқа | 1000 дана | |
| Бройлер тауық еті бағыты бойынша | | | |
| Ата-енелік табын бойынша | Инкубациялық жұмыртқа | 1000 дана | |
| Инкубация цехы бойынша | Тәуліктік балапан (жас төл) | 1000 бас | |
| Жөндеу төлін өсіру цехы бойынша | Тірі салмақтың өсуі және жөндеу төлінің салмағы | 1 ц | |
| Ескерту – [97] Әдебиет пен зерттелген құс фабрика деректері негізінде автормен құрастырылған | | | |

8-кестеде өзіндік құнды есептеуде қолданылатын объектілер құс шаруашылығының негізгі салалық бағыттарына қарай бейімделіп берілген. Мұнда технологиялық тізбектегі әрбір циклдің калькуляция объектісін, бірліктерін негізгі өнім бойынша берілгені байқалады. Себебі әрбір өндірістік циклдің басты өнімі қандай, соған қарай калькуляциялық бірлігі айқындалады.

Кейбір құс етін өндіруші «Алель Агро» секілді ірі кәсіпорындар сатылған өнімдердің өзіндік құнын (СӨӨҚ) келесідей бағыттарда жеке есептеу әдістемесін қолданады:

1) өткізілген құс етінің өзіндік құны

2) құс басы бойынша өзіндік құн

3) тағамдық жұмыртқаның өзіндік құны

4) инкубациялық жұмыртқаның өзіндік құны

5) биогумус бойынша өзіндік құн

6) өзге өнімдердің, қызметтердің өзіндік құны [98].

Мұндай бағыттар бойынша ӨӨҚ калькуляциялау арқылы қай өнімді әрі қарай өндірудің орындылығы және қолданыстағы технологияны жаңарту мүмкіндігін анықтау үшін жасалады. Әрине, «Алель Агро» компаниясындағы өндірісті өзге Алматы облысының Іле ауданында орналасқан «Сары Бұлақ» серіктестігіндегі өндірістік-технологиялық цикл тізбегімен салыстыруға келмейді, өйткені онда біршама күрделі. Басты ерекшелігі бұл серіктестікте асханалық жұмыртқаны да, бройлер етін өндіру де, оны қайта өңдеу, ет-сүйекті ұн, құстың жем-азығын дайындау, майлы дақылдар өндірісі де бар.

Құс шаруашылығы ұйымының мамандануының бағыттарының әртүрлілігіне байланысты шығындар есебіндегі технологиялық топтар саны бекітіледі. Бұл әр құс фабрикасындағы есепші мамандардың құзіретіне кіретін болғандықтан ӨӨҚ-н анықтауда әрбір технологиялық топ бойынша жеке есептемелер жасалады.

Бұдан өзге аталған салада мерзімдік ерекшеліктерді де назардан тыс қалдырмау керек, себебі олар ӨӨҚ технологиялық топ бойынша есептеу әдістемесіне әсер етеді. Зерттеу жүргізу кезінде мерзімдік ерекшеліктерге өндірістік табындағы мекиен тауықтың жасы 1 жыл 6 айға жеткеннен кейін жұмыртқалау тұрғысындағы өнімділігі төмендеп кетуі кіретіні анықталды. Ет бағытында бройлер балапанын өсіру мерзімі қысқа уақытты алуы ШЕА жүргізуге әсер ететін мерзімдік сипаттағы ерекшеліктің бірі екендігі анықталды.

Құс шаруашылығы өнімдерінің өзіндік құнын есептеуде реттілік үрдісін қолданған жөн. Технологиялық циклдері тұтас бір ұйымның өзінде толықтай аяқталған болса, онда келесідей реттілікпен ӨӨҚ есептеледі. Асыл тұқымды жұмыртқалар, басқаша айтқанда инкубацияға салынатын өнімнің құны бірінші кезекте анықталады, себебі олар инкубаторий цехы үшін аралық өнім болып саналады. Кейбір құс фабрикаларында ата-енелік табын болмауына байланысты басқа субъектілерден инкубацияға салынатын жұмыртқалар сатып алынады, ондай жағдайда сатып алу құнымен есепке алынады.

Екінші кезекте тәуліктік шөже балапандардың өзіндік құны есептеледі. Содан кейін ғана бордақылап өсіру цехындағы құстың жас төлдерінің өзіндік құны анықталады. Мұндай реттілікпен ӨӨҚ есептеу ең алдымен шығындар есебінің шынайы мақсатына қол жеткізуге себепкер болады. Ұйымның технологиялық тізбегіндегі әрбір шаруашылық қызметтің негізгі, жанама өнімдерінің құнын анықтауды жеңілдетеді.

ШЕАЖ құс шаруашылығы субъектісінде тиімді болу сол ұйымды басқарып отырған тұлғалар, қызметкерлердің жауапкершілігі мен рөліне байланысты болады. Бұл орайда кез келген құс шаруашылығы ұйымын жауапкершілік желілермен тығыз байланысқан жауапкершілікке ие орталықтардың жиынтығы деп қарастыру қазіргі заман талабы. Ішкі есепті ұйымдастыру алғашқы кезекте нарықтың рухына, оның талаптарының өзгеруіне, қоятын міндеттеріне сәйкес келуі керек. Осыны ескерсек, басқарушылық есептің өзегі болып табылатын ШЕАЖ-нде есеп объектілерін анықтау жауапты орталықтарды жіктеуден басталады. Себебі жауапкершілікке ие орталықтарды жіктеп бөлу шығындар есебін ұйымдастыруды айтарлықтай тиімді етеді, сондай-ақ жауапты әр қызметкердің өкілеттігі, міндеттері қаншалықты орындалғанын көрсете алады.

Жауапты орталықтарды бөлу кезінде әртүрлі жіктеу белгілері арқылы бөлуге болатыны мамандар мен зерттеушілерге белгілі. Көбінесе жалпы қабылданған жіктеу белгілері көмегімен бөліп бекітеді (сурет 17).

Сурет 17 – Жауапкершілігі бар орталықтарды жіктеу белгілері

Ескертпе – [99] әдебиет негізінде автормен құрастырылған

Шығындар есебін ұйымдастырудың классикалық үлгісінде басшылар, қызметкерлерге тиісті өкілеттілік пен міндеттемелер көлеміне байланысты жауапты орталықтар шығыстар, сату, пайда, қаржы салымдар орталығы болып бөлінеді. 17-суреттен олардың басқару деңгейі, функциялары мен міндеттері, сондай-ақ иерархиялық орынына қарай жіктеп бөлу тәсілі пайдаланылатынын көреміз. Алайда жауапкершілігі бар орталықтарды жіктеп белгілеуде құс фабрикасының әкімшілігі шығарылатын өнімнің ассортименті, өндірістің технологиялық тізбектері, қызметкер мамандарының біліктілігін және басқаларын ескере келе өзі шешеді. Әдетте шығындар қай цехта, бөлімшеде пайда болуына қарай, болмаса өнімнің түрі, сонымен қатар олардың тасымалдаушылары бойынша топтастыру қолданылатыны белгілі. Ал ұйымның жауапты орталықтары дұрыс жіктеліп бөлінсе, бюджеттеуде, бақылау мен шығындарды басқару үрдісін едәуір оңтайлы етеді.

Дәл сол үшін өндіріске қатысы бар жауапкершілікке ие орталықтарды жіктеуде атқарылатын функционалдық қызметі және ұйымның құрылымына қарай бөлу ұсынылды [96, с.57].

Алматы облысындағы құс шаруашылығымен айналысатын ұйымдардың ШЕА әдістемесіне жүргізілген талдау келесідей мәселелерді анықтады:

1. Зерттелген ұйымдар іс жүзінде шығындар есебін біркелкі жүргізбейді, бұл ШЕА бойынша ұсынылған үлгілік номенклатураның жоқтығынан орын алған. Қолданыстағы заңнамалық актілер және 2-ХҚЕС ұсынған әдістеменің жеткіліксіз болуына байланысты әрбір нақты ұйым бұл мәселені өз тәжірибесі мен технологиялық үрдістеріне негіздей отырып дербес шешкен.

2. Бұл сол ұйымдардағы белгілі бір ғана өнім түрін өндіруге жұмсалған шығындар баптары бірдей емес құралатынын көрсетті. ШЕА және ӨӨҚ есептеу әдістемелерінде де, есепті ұйымдастыру практикасында да бір ортақ принциптер қалыптаспағандығы байқалады. Аталмыш саланың кейбір заңды тұлғаларында қолданылып отырған нақты шығындар негізіндегі ШЕА әдісі, ал бірқатар құс фабрикалары тек нормативті әдісті пайдалануы осындай қорытынды жасаудың дәлелі.

Дәл осы мәселе бойынша құстарды өсіру технологиясына қатысты бір ғана мысал келтіруге болады. Тек бройлер құс етін өндіретін Алматы және Шығыс Қазақстан облысында орналасқан екі ұйымның деректеріне жүргізілген талдау шығындар баптары номенклатурасының біркелкі болмайтынын көрсетті.

Нақтылайтын болсақ, құс шаруашылығының шығындар есебіне әсер етуші ерекшеліктердің бірі – өндірістік табындарды, асыл тұқымды құстарды өсіру мен күтіп-ұстауда қолданылатын жүйе, яғни өндіріс технологиясы. Қалың төсеніштің үстінде бройлер тауықтарын еденде өсіру технологиясын таңдаған ірі құс кешендерінде өндірістік өзіндік құн құрылымында төсеніш материалына жұмсалатын қосымша шығындар бабы пайда болады (кесте 9). Сонымен қатар еденде өсіру технологиясын қолдану еңбек шығындарының да артуына әкеледі. Алдыңғы бөлімде құстарды еденде жайып өсіру және клеткада ұстау секілді технологиялар қарастырылған, мамандар мен зерттеушілердің осы тұрғыдағы тұжырымдары зерделенген. 9-кестедегі берілген көрсеткіштер, пандемия мен құс тұмауының өршуіне дейінгі кезеңдерді көрсетеді, бұл шығындардың шынайы көрінісін беру және технологияларды салыстыру үшін нақты деректермен ұсынылды.

Кесте 9 – Құс шаруашылығындағы өсіру технологиясына байланысты өндірістік өзіндік құн құрамына кіретін шығын баптары

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Шығындар бабы | Клетка-лы батерея-да  да өсіру | Еден-де өсіру | «Асыл Құс Агро» ЖШС | | «Восток Бройлер» құс фабрикасы | |
| Клеткалы батереяда өсіру | | Еденде өсіру | |
| 2017 ж. | 2018 ж. | 2017 ж. | 2018 ж. |
| Құрама жем | + | + | 396 052 748.0 | 689 894 317.3 | 2 503 512 103 | 2 220 549 598 |
| Асыл тұқымды жұмыртқалар, тәуліктік балапандар сатып алу | + | + | 233 922 096.5 | 263 559 614.9 | 449 317 246 | 572 142 413 |
| Еңбекақы | + | + | 99 604 496.7 | 157 447 774.5 | 356 761 263 | 314 146 699 |
| Амортизация | + | + | 109 011 471.9 | 201 446 474.7 | 118 238 389 | 184 094 952 |
| Вакциналар | + | + | 45 864 065.7 | 19 037 111.4 |  |  |
| Ветеринарлық препараттар, дезинфекциялаушы құралдар | + | + | 21 921 143.5 | 24 482 510.9 | 100 267 413 | 100 286 649 |
| Электроэнергия | + | + | 23 312 058.5 | 32 806 959.8 | 65 950 271 | 79 284 333 |
| Газ | – | + |  |  | 95 769 159 | 157 402 285 |
| Төсеніш материалдар | – | + | 0 | 0 | 11 362 764 | 15 367 940 |
| Жанар-жағар май | + | + | 11 520 462.5 | 12 154 482.6 | 19 175 545 | 21 359 725 |
| Өзге де үстеме шығындар | + | + | 47 271 000.1 | 33 694 105.5 | 179 050 473 | 156 203 247 |
| Барлығы | | | 988 479 543.4 | 1 434 523 351.6 | 3 899 404 626 | 3 820 837 841 |
| Ескерту – «Асыл Құс Агро» және «Восток Бройлер» ЖШС-терінің мәліметтері негізінде автормен жасалған | | | | | | |

Айта кету керек, отандық құс шаруашылығындағы кәсіпорындардың өндірістік шығындар құрылымында кейбір шығындардың болмауы құстарды күтіп өсіру технологиясына тікелей байланысты болады. 9-кестеде көрсетілгендей, өндірістік үстеме шығындар қатарына кіретін төсеніш материалдарына жұмсалатын шығындар құстарды клеткалы батареяда өсіру технологиясын қолданатын шаруашылықтарда мүлде болмайды. Дәл осы шығын бабының болмауы клеткада өсіру технологиясында мүлде қажет емес, бұл өз алдына құс өндірісіндегі өндірістік шығындарды азайтуға себепші болады.

Құстарды еденде өсіретін шаруашылықтар мен фабрикалар Қазақстанның бірнеше өңірлерінде бар. Семейдегі «Восток Бройлер» құс фабрикасы 1967 жылы іске қосылғаннан бастап осы кезге дейін бройлер құстарын еденде өсіруге бағытталған технологияны қолданады [100].

Тағы бір назар аударуға тұрарлық ерекшеліктің бірі – ол құс өнімдерін өндіруде негізгі өнімнен басқа қосалқы және ілеспе өнімдердің шығуы. Бұл осы шаруашылықтың негізгі өнімдерінің өзіндік құнын дәл есептеуге, пайдасын анықтауға, синтетикалық және талдамалық есепті дұрыс жүргізуге ықпал етеді.

«Когер ЛТД» ЖШС мен «Алатау-Құс» ұйымы деректері негізінде жалпы осы құс шаруашылығынан алынатын өнімдердің түрлері 18-суретте бейнеленген.

Қауырсын, мамық, құс саңғырығы, жарамсыз құстар, тәуліктік әтеш балапандары

Құс еті

Қосалқы (жанама) өнімдер

Ілеспе өнімдер

Негізгі өнім

ҚҰС ЕТІ БАҒЫТЫНДАҒЫ

ЖҰМЫРТҚА БАҒЫТЫНДАҒЫ

Ілеспе өнімдер

Қосалқы (жанама) өнімдер

Негізгі өнім

Тағамдық жұмыртқа

Қауырсын, мамық, құс саңғырығы, сынған жұмыртқа, гибридті жұмыртқа, тәуліктік әтеш балапандары

Гибридті жұмыртқа жас құстардан (жөндеу төлдерінен) алынған жұмыртқа

Жас құстардан алынған жұмыртқа, союға жіберілген жарамсыз құстар еті

Сурет 18 – Құс шаруашылығының бағыттары бойынша алынатын өнімдердің жіктемесі

Ескертпе – Автормен құрастырылған

Әрине, 18-суреттегі өнімдердің үш топқа бөлінуі құс шаруашылығының салалық ерекшеліктері және ШЕА жүйесіне қойылатын талаптармен байланысты. Мұндағы басты себеп есепке алу объектілері туралы ақпараттардың негізділігін, нақтылығын, жеделдігін, толықтығын және дұрыстығын қамтамасыз ету сияқты іс-шараларды орындаудан туындайды.

Құс өнімдерін өндіретін ұйымдардың бухгалтерлік есебінде көрсетілетін тағы бір ерекше активтер бар, ол биологиялық активтер. Осы саладағы ерекшеліктерді зерделеу мұндай биологиялық активтердің ет бағытындағы ұйымдарда негізгі екі түрі бойынша есепке алынатынын анықтап берді.

1) тауық етін өндіру мақсатында арналған бройлерлер;

2) асыл тұқымды құстар (мекиен тауықтар және жөндеу төлдері, яғни жас балапандар).

Асыл тұқымды құстарға бройлерлерді регенерациялау мақсатында пайдаланылатын тауықтар және әтештер кіреді. Бұған дәлел ретінде ресейлік ғалым Л.И. Хоружий былай деген: «Биологиялық активтерден биотрансформация үрдісінде инкубацияға салынатын жұмыртқалар алынады, құстан алынған жұмыртқа дайын өнім болып саналады. Себебі олар осы кезеңнен қайтадан биологиялық активке ауысатын дайын өнім болып табылады» [92, с.79].

Мұнда ата-аналық табынды баптап-ұстаудың тұтынылатын бройлерлерді өсіруден маңызды айырмашылығы бар екендігін атап өту қажет, себебі бұл ерекшеліктің шығындар есебін дұрыс жүргізуге қатысы бар. Жем азығы, еңбекақы және онымен байланысты шығыстар, құс қоралары мен цехтарды жөндеу, сондай-ақ ветеринарлық, басқа да қызметтер сияқты шығындар орын алған есепті кезеңде тіркеледі. Қатыстылық қағидасына сәйкес сол есепті кезеңнің пайдасына немесе шығысына жатқызылады.

Г.М. Лисович жұмыс кезеңі өндіріс процесімен сәйкес келмеуі; өз өндірісінен алынған өнімнің бір бөлігінің ішкі айналымға өтуі секілді ерекшеліктерді көрсеткен [101]. Өндірістік циклдары – жөндеу төлдерін өсіру немесе желтоқсан айының соңына қарай инкубацияға жұмыртқа бастыру бойынша шығындар бухгалтерлік есепте күнтізбелік жылмен сәйкес келмеуі тәжірибеде жиі кездеседі. Бірқатар авторлар мұндай сәйкессіздік орын алған кезде өндірістік циклдар бойынша шығындарды бөліп есепке алу қажет деп жазған. Нақтылайтын болсақ, ағымдағы жылдың өніміне жұмсалған өткен жылдың шығындары және алдағы жылдың өнімдері үшін жұмсалған ағымдағы есепті жылдың шығындары деп бөлек есепке алуды ұсынған [97, с.101].

Құс шаруашылығының өз өндірісінен алынған өнімдердің едәуір бөлігі ішкі айналымға түседі. Сөзсіз, бұл ауыл шаруашылығының көп салаларына тән құбылыс. Мысалы ата-енелік табыннан алынған өнім яғни гибридті жұмыртқалар инкубацияға өтеді, ал инкубациядан құс төлін өсіруге жіберіледі.

Осы кезге дейін жүргізілген зерттеулерді саралай келе, құс шаруашылығы саласының технологиялық және ұйымдастырушылық ерекшеліктері ескерілген шығындар баптарының номенклатурасы әлі де жетілдіруді қажет ететінін айқындадық. Бұл ретте ресейлік зерттеуші Ю.Н. Катков шығындардың талдамалық есебін жүргізуді ұтымды ұйымдастыру, ең алдымен, шығындар баптарының негізделген номенклатурасын әзірлеуден бастау алады деп жазған [102].

Құс өндірісін басқару талаптарына сәйкес келетін шығын баптарының ғылыми негізделген номенклатурасын әзірлеу қажеттілігін Ю.Н. Катков, М.В. Додонова, В.А. Муха және басқалары да жазған. Мәселен М.В. Додонова, В.А. Муха құс шаруашылығындағы технология мен өндірісті ұйымдастырудың ерекшеліктерін ескеріп, біртекті экономикалық мазмұны мен мақсаты бар шығыстарды бір бапқа қосқан [103].

Ю.Н. Катков ӨӨҚ қалыптастырудағы шығындардың белгілі бір түрінің рөлі мен маңыздылығын негіздей келе 11 шығын баптарын ұсынған. Бұл автор да «Құстарды қорғауға кететін құралдар» деп аталатын бапта қолданылған вакциналар, ветеринариялық препараттар және дезинфекциялаушы құралдарды бір шығын бабына біріктірген [102, с.9].

Біз мұндай көзқараспен келісуге болмайды деп санаймыз. Себебі өзіндік құнды қалыптастыратын шығындарға жедел бақылау және оларға талдау жасау үшін осы саладағы ұйымдардың қызметіне қолайлы жіктемені пайдаланған жөн. Шығын баптары неғұрлым егжей-тегжейлі нақтыланған болса бұл әрбір бап бойынша ақпаратты ашып көрсетуді ыңғайлы етеді.

Кесте 10 – Құс шаруашылығы өнімдерін өндіруге кеткен шығындар баптарының ұсынылған жіктемесі

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Шығын баптары | Құс шаруашылығының бағыты бойынша | | | | |
| Тағамдық тауық жұмыртқа өндірісі | Құс еті өндірісі | Тағамдық тауық жұмыртқа мен құс етін бірге өндіретін | Тәуліктік  шөже  (инкуба-ция) | Өзге құс түрлерін  өсіру |
| 1 | Жемдік азық шығындары | + | + | + | – | + |
| 2 | Өзге де өнімдер (фабриканың өзінде ата-енелік табын мен инкубаторийлер болғанда ) |  | + | + |  |  |
| 3 | Қосымша материалдық шығындар – төсеніш материалдары | – | +  (еденде  өсіру техноло-гиясын  қолданса) | +  (еденде  өсіру техноло-гиясын  қолданса) | – | +  (еденде  өсіру техноло-гиясын  қолданса) |
| 4 | Электр энергия | + | + | + | + | + |
| 5 | Отын | + | + | + | – | + |
| 6 | Жанар-жағар май (ЖЖМ) | + | + | + | + | + |
| 7 | Басқа да материалдық шығындар:  а) дезинфекциялаушы құралдар мен ветеринариялық препараттар | + | + | + | + | + |
| б) жұмсалған құрылыс материалдары мен қосалқы бөлшектер | + | + | + | + | + |
| 8 | Вакциналар | + | + | + | + | + |
| 9 | Басқа ұйымдар орындаған жұмыстар мен қызметтер | + | + | + | – | + |
| 10 | Еңбекақы төлеу бойынша | + | + | + | + | + |
| 11 | Әлеуметтік және басқа да аударымдар | + | + | + | + | + |
| 12 | Амортизация | + | + | + | + | + |
| 13 | Цехтар мен бөлімшелерді басқару шығындары | + | + | + | + | + |
| 14 | Құстардың өлімінен болған жоғалтулар | + | + | + | + | + |
| 15 | Басқа да үстеме шығындар | + | + | + | + | + |
| Ескерту – Автормен құрастырылған | | | | | | |

Өндірістік шығындар құрамына келсек, құс шаруашылығы ұйымдары үшін ХҚЕС (халықаралық қаржылық есептілік стандарттарымен) бекітілген жалпы қабылданған шығын баптары тән, алайда ұйым шығын баптарын нақтылау дәрежесін дербес белгілей алады. Өзіндік құндағы басты шығын бабы болып материалдық шығындар табылады және оның құрамына кіретін шикізаттар мен басқа ресурстарды біз келесідей жеке жолдармен бөлуді ұсынамыз:

1) жемдік азық шығындары (оның ішінде өз өндірісінің құрама жемі);

2) өзге де өнімдер мен материалдарға арналған шығындар (инкубацияға арналған жұмыртқалар және егер құстар еденде өсірілетін болса, төсеніш материалдары);

3) электр энергиясы;

4) отын (газды да пайдалануы мүмкін);

5) ЖЖМ (бензин, дизель отыны);

6) басқа да материалдық шығындар;

7) басқа ұйымдар орындаған жұмыстар мен қызметтерге ақы төлеу.

Ұсынылған материалдық шығындар бабының ішіндегі негізгісі – жемдік азық шығындары. Себебі өнеркәсіптік құс шаруашылығымен айналысатын субъектілерде жемдік азық шығындары қомақты үлес алатын баптың бірі болып саналады. Әрине, бұл ұйымдар жемдік азықты көп тұтынатын өндірістер тобына кіреді. Мұнда бройлер құс етін өндіруде жемдік азыққа жұмсалатын шығындар ӨӨҚ-нда орташа есеппен 55-60% (Қосымша Б), ал тағамдық тауық жұмыртқа өндірісінде одан да көп пайызды құрайды.

Мал шаруашылығының кез келген салалары әуелден жем азығының негізгі тұтынушысы болып табылатыны көпшілікке мәлім. Бірқатар зерттеушілер өз өндірісінің жемдік азықтарын тұтыну сол шаруашылықтағы өнімдердің өзіндік құн деңгейінің төмендеуіне және жалпы ұйымның кірістілігін ұлғайтуға себепші болады деген. Осы пікірді қолдаушылар қатарында ресейлік В.Г. Широбоков [104], О.В. Шумакова, М.Н. Кузнецова [105] және басқа да зерттеушілер бар.

Жемдік азық шығындарды төмендетуге ықпал етуші факторлардың бірі – дәл сол ұйымның өзінің құрама жем дайындайтын цехы немесе кіші зауытының болуы. Жүргізілген зерттеу нәтижесі құс өсіретін ұйымның өзінде құрама жемді өндіретін зауыттың болуы оларды түйіршіктеуге, қажеттіліктеріне сәйкес арнайы рецептілер бойынша өздері дайындайтынын көрсетті. Бұл ең алдымен құрама жемді өзге жабдықтаушылардан сатып алуға қарағанда біршама арзан болады және ӨӨҚ-дағы үлесті азайтуға септігін тигізеді.

Алдында айтылғандай, ата-енелік табыннан алынатын гибридті жұмыртқалар олардың өнімі, сондай-ақ ішкі айналымға түсетін өз өндірісінің өнімі болып табылады. Сол себепті инкубацияға арнайы жиналған жұмыртқалар қатаң іріктеуден өтеді және тек барлық талаптарға жауап беретіндері ғана инкубацияға түседі. Осы инкубацияға түсетін жұмыртқаларды өндіру құны «Өзге де өнімдер мен материалдарға арналған шығындар» бабында көрсетілуі тиіс.

3-жолға құсханаларда оңтайлы ауа алмасуды, температураны, жарықтандыруды және басқа параметрлерді ұстап тұру үшін машиналар мен механизмдердің (транспортерлердің, желдеткіштердің) жұмысына жұмсалған электр энергиясының құны кіреді. Сою цехтарында құстарды сою; оларды қансыздандыру; қауырсыннан, мамық жүннен тазарту; басын, табанын, ішін алып тастау секілді жұмыстар іске асырылады. Содан кейін бройлер ұшаларын бастапқы салқындату, салмақ категориялары бойынша сұрыптау, қаптау немесе бөліктерге бөлу жүргізіледі. Осы құстарды сою цехтарындағы жұмсалған электр энергиясының құны да есепке алынады. Төртінші жолдағы шығын бабына жем азығы цехтарында құрама жем дайындау үшін жұмсалған газдың және отынның басқа түрлерінің құны апарылады.

Кейбір кезде материалдық шығындар құрамында отын мен электр энергиясының шығындары бір жолға біріктірілуі мүмкін және бұл олардың есебін жүргізуді жеңілдетеді.

«Басқа ұйымдардың орындаған жұмыстары мен қызметтері» бабына өзге ұйымдар орындаған технологиялық бағыттағы жекелеген операцияларын төлеу жатады. Мұндай жұмыстар қолдан ұрықтандыру, саңғырықтарды тазарту жүйелеріне, жем дайындау және тарату, сумен, ауамен жабдықтау, транспортерлер және т.б. үшін пайдаланылатын тетіктерге техникалық қызмет көрсету болып табылады. 10-кестеде инкубаторийлерде сумен жабдықтау және трактор, басқа да автотранспорт секілді қызметтерді мүлде қажет етпейтіндіктен мұндай шығын бабы болмайтыны көрсетілген.

Ұсынылған «Басқа да материалдық шығындар» бабының құрамында зоотехникалық, ветеринарлық қызмет көрсетулер бойынша және жөндеу жұмыстарына жұмсалатын материалдар, қосалқы бөлшектер, сондай-ақ басқадай материалдарды көрсетуге болады. Ақпараттың талдаушылық дәрежесін арттыру үшін басқа да материалдық шығындар құрамынан шығындардың бірқатар кешенді баптарын бөлуді ұсынамыз: пайдаланылған дезинфекциялаушы құралдар мен ветеринариялық препараттардың құны. Осындай ақпараттар негізінде құс шаруашылығының бағыттары және құс түрлері бойынша аналитикалық есеп жүйесі құрылады.

Айта кеткен жөн, инкубаторияда шөже балапандарды басып шығарудың жоғары көрсеткіштеріне жету үшін барлық қызметкерлер санитарлық- ветеринарлық ережелерді қатаң сақтайды. Бұл шөже балапандардың өміршеңдігін қамтамасыз етуге септігін тигізеді, сол себепті дезинфекциялаушы құралдар және вакциналарға шығындар жұмсалады.

Сонымен қатар, ұйымдарда құс шаруашылығы өнімдерін өндіру ерекшелігіне байланысты жалпы қабылданған баптардан басқа, осы салаға ғана тән шығындардың ерекше баптары да пайдаланылады. Бұл ретте қазіргі заманғы жабдықтармен жарақтандырылған инкубаториялары бар ірі мамандандырылған ұйымдарда келесідей шығын баптары қолданылады: «Инкубаторларға салынған жұмыртқалар құны» және «Қолданылған вакциналар құны». Кейбір ұйымдарда «Сойылған тәуліктік әтеш балапандар құны» деп аталатын шығындар бабы да болуы мүмкін. Дәл осы шығын бабы халал тағамдық жұмыртқа өндіретін шаруашылық субъектілерінде мүлде болмайды.

Осылайша, құс өсірудің ұйымдастырушылық-технологиялық ерекшеліктерін зерделеу және олардың өндірістік шығындар есебін жүргізуге әсерін тыңғылықты зерттеу арқылы ШЕА объектілері анықталып, толықтырылған шығындар баптары ұсынылды. Ең алдымен, өндірістік жауапкершілік орталықтары бойынша жинақталатын деректер құс фабрикасының ішкі шаруашылығындағы барлық үрдістері жайлы сенімді, әрі талдамалы ақпараттар алуға мүмкіндік береді. Одан кейін өндірістік жауапкершілік орталықтарынан алынған мәліметтер ішкі басқару есептіліктерін қалыптастыруды ыңғайлы етеді және құс өнімдерін өндірудегі шығындар баптарын нақтылап қалыптастыруға септігін тигізеді.

Осы айтылғандарды қорыта келе, ұсынылған ШЕА объектілері мен шығындар баптарының номенклатурасы құс шаруашылығының негізгі салаларында өндірілетін өнімдердің өзіндік құнын есептеудің дәлдігін арттырады. Сонымен бірге жасалған ұсыныстар осы саладағы ұйымдар қызметінің түпкілікті қаржылық нәтижесін анықтаудағы шынайылығын және дұрыстығын қамтамасыз етеді.

**2.2 Құс шаруашылығы өнімін өндірудегі шығындар есебі және өзіндік құнды калькуляциялаудың нормативтік және АВС әдістері: әдістеме және практика**

Біздің зерттеулеріміздің нәтижелеріне сәйкес, құс фабрикаларының көпшілігінде қолданылатын шығындар есебін ұйымдастыру, ӨӨҚ-н есептеудің 2 дәстүрлі әдісін бөліп көрсетуге болады. Біріншісі, ең көп қолданылатыны – нормативтік әдіс, оны көбінесе шетелдік авторлар «стандарт-костинг» деп атайды. Нормативтік әдістен басқа, осы саладағы қазақстандық орта кәсіпорындардың көбі өз жұмыс тәжірибесінде нақты өзіндік құнды есепке алу әдісін қолданатыны да байқалады. Бұл құс шаруашылығындағы орта және шағын бизнес субъектілері ӨӨҚ-н есептеудің классикалық әдістерін қолданатындығын көрсетеді.

Нақты шығындарды есептеуге негізделген әдісте шынайы өзіндік құн тек өнім өндірісі аяқталғаннан кейін есептелетініне байланысты ақпаратты дайындауда шектеулі мүмкіндікке ие. Өкінішке орай, нақты шығындар негізінде ӨҚК әдісі өндіріс шығындарын жүйелі талдауды да, жедел микроанализді де уақтылы жүргізуге мүмкіндік бермейді.

Бұл әдіс пен нормативтік калькуляциялаудың маңызды айырмашылықтарын 19-суреттің көмегімен бейнелеуге болады, онда оны қолданудағы кемшіліктер көрсетілген. Кәсіпорынның шаруашылық қызметінің нәтижелері мен ұйымдастыру барысын бағалауда, ең алдымен, ақпараттық қолдау қажет, бірақ шығындар туралы ақпараттың біртіндеп дәйекті жинақталуы шығыстарды оңтайландыруға мүмкіндік бермейді. Бұл 19-суретте берілгендей, дер кезінде нақты шығындарды есептеуге негізделген әдіс, қажет ақпаратты ағымдағы уақыт режимінде ұсына алмауынан басталады. Сонымен бірге кез келген ауыл шаруашылығы кәсіпорынның қызметін ішкі басқару үшін басқарушылық есеп пен аналитикалық жүйенің тиімді жұмыс істеуінің маңызы зор.

Сурет 19 – Нақты шығындарды есептеуге негізделген әдістің негізгі кемшіліктері

Ескерту – [10, с.216] Әдебиет негізінде автормен құрастырылған

Өндірістік ресурстардың артық жұмсалуының себептерін анықтау және оны болғызбаудың мүмкін еместігіне келсек, бұл пайдаланылған ресурстардың мөлшерін бақылауда нормаларды пайдаланбаудың нәтижесі екенін атап өткен жөн. Қолданылып отырған ШЕАЖ-нің тиімділігі, біздің ойымызша, өзіндік құнды есептеудің дәлдігімен ғана емес, сонымен қатар ресурстарды үнемдеу мақсатында резервтерді іздеумен де көрінуі керек.

Көптеген басылымдарда ШЕА-дың дәстүрлі жүйелерінің бірі болып саналатын шығындар есебінің нақты әдісі өндіріске жұмсалатын ресурстарды пайдаланудың ұтымдылығын бағалай алмайтындығы айтылған [106].Дәл осы есеп тәжірибесі ШЕА-да нормалар мен нормативтерді қолданбайды және бұл жем-азығын, энергияны және басқа ресурстарды шамадан тыс тұтыну фактілерін анықтауда басшылардың қолын байлайды. Жұмыртқа бағытындағы екінші ретті асыл тұқымды репродукторлар және бройлерлердің ата-аналық табынын өсіру сияқты тар мамандандырылған құс шаруашылығы субьектілерінде өндіріс шығындары негізінен бірдей. Осыған байланысты есепке алудың қарапайымдылығы тұрғысынан, нақты өзіндік құн бойынша есепке алу әдісі ШЕА үшін неғұрлым қолайлы болып табылады. Мұндай шаруашылықтарда шығындар есебінің нақты әдісін қолдану ыңғайлы болуы да мүмкін, алайда бұл әлеуметтік маңызды тауарлардың екі түрін өндіретін кәсіпорындар үшін оңтайлы деуге келмейді.

Диссертациялық зерттеу барысында құс фабрикаларының басым көпшілігі шығындарды есепке алудың нормативтік әдісін қолданатындығы анықталды. Бұл әдістің артықшылығы – өндіріс ресурстарын босату үшін нормалар мен стандарттарды пайдаланумен ерекшеленеді.

ШЕА-дың нормативті әдісінің маңызды артықшылығы – өндіріс технологиясы өзгерген жағдайда нормаларды қажетіне қарай жаңартып, қайта бекітуге мүмкіндік беруі. Құстарды өсіруде толыққанды теңгеріммен қоректентендіру қаншалықты өте маңызды екені жайлы 1-бөлімде айтылған. Осыған байланысты азықтандыру бөлігінде норманы жаңарту мүмкіндігі құс өнімділігін арттыруға әкелуі мүмкін. Сонымен қатар, ғылыми-техникалық әзірлемелер жүзеге асырылған кезде негізгі өндірістік ресурстар саны бойынша нормативтерді де қайта қарауға болады деп қорытынды жасаймыз.

Нормативтік калькуляциялау әдісінің мәнін зерттеу, нормалар мен стандарттардың көмегімен осы шығындар есебінің әдістемесі өндірістік өзіндік құнның барлық элементтерін бақылауға мүмкіндік беретінін дәлелдейді. Сондай-ақ, бұл әдіс нақты шығындарды нормативтік шығындармен салыстыруға және ауытқуларды жүйелі түрде анықтауға мүмкіндік береді, нәтижесінде менеджерлер олардың себептері мен ықтимал кінәлілерін анықтайды. 20-суретте осы әдіс орындай алатын міндеттер тізбесі және қолдану тәртібі көрсетілген.

Өзіндік құнды анықтау

Дайындық кезеңі

Өндіріс

Қоректендіру режимі бойынша нормалардың өзгеруін есепке алу

Технологиялық процесті белгілеу

Құс өнімдерінің нақты өзіндік құнын есептеу

Қоректендіру және өзге шығындарды нормалау

Нормалардан ауытқулардың есебі

Нормалардан ауытқуларды анықтау

Ауытқуларды талдау

Шығындар нормаларын бекіту

Нормативтік калькуляцияны әзірлеу

Сурет 20 – Шығындарды есепке алудың нормативті әдісінің негізгі міндеттері мен қолдану тәртібі

Ескерту – [107] негізінде автормен құрастырылған

Азықтандыру режиміне келсек, жоғарыда ескертілгендей, нормативті калькуляциялау элементтерін қолдану жас жөндеу төлдерін де, мекиен тауықтарды да қоректендіру нормаларын реттеуге мүмкіндік береді. Диссертациялық жұмыстың шектеулі көлеміне байланысты құстарды қоректендіруге толық талдау жасамай, әр түрлі жасына қарай жемдердің тағамдық құндылығы бойынша өз нормалары белгіленетінін атап өткен жөн. Мысалы, құстарды қандай өндірістік мақсатқа байланысты өсірілетіндігіне қарай азықтандыру нормалары белгіленеді. Ересек мекиен тауықтарын қоректендіру мөлшері ет бағытындағы құстарды азықтандырудан өзгеше болады. Мамандардың ұсыныстарына сәйкес, бройлерлерді белгілі бір жасқа дейін көп мөлшерде еркінше қоректендіру ұсынылады, кейінірек 5-аптадан бастап шектеулі азықтандыру режиміне ауысу керек [108]. Олар жұмыртқалағыштық өнімділігінің өсуін сақтау, сондай-ақ жас құстардың (бройлерлердің) тірі салмағын арттыруды қамтамасыз ету үшін күнделікті қоректендіру нормаларын апта сайын түзету қажеттігін атап өтті [108, с.75]. Сонымен қатар, өндірістік мақсатына байланысты ата-енелік табынның құстарына арналған жеке азықтандыру рационы жасалады [108, с.72].

Жоғарыда айтылғандардың бәрі құс өсірудің тікелей шығындары тұрғысынан нормативтік калькуляциялау элементтерін пайдалануды жалғастырудың маңызды себептері болып табылады. Бұл, сөзсіз, құс шаруашылығындағы өзгермелі шығындарды нормалауды да, бақылауды да уақытылы реттеп және жаңартып отыруда өте ыңғайлы.

Қазақстандық құс шаруашылығы ұйымдарында пайдаланылатын ШЕА әдістері әлі күнге дейін дамыған елдердегі калькуляциялау жүйелерін тиімді ажырататын негізгі белгілеріне/қасиеттеріне ие болған жоқ деп айта аламыз. 1-бөлімде айтылғандай, ШЕАЖ-сі бухгалтерлік және аналитикалық операциялар мен ақпаратты жинау және өңдеу процедураларын бір процеске біріктіруді қамтиды.

Құс фабрикаларының арасында шығындарды есепке алудың заманауи озық жүйелерін қолданатын ұйымдар аз кездеседі. 43 құс шаруашылығы кәсіпорындарының бас бухгалтерлері мен қаржы бөлімінің жетекшілеріне жүргізілген сауалнаманың нәтижелері осындай тұжырымның дәлелі болды (Сурет 21).

Сурет 21 – ABC жүйесін қолдану туралы сауалнама нәтижесі

Ескерту – Сауалнама нәтижесі бойынша автормен әзірленген

Зерттеу іріктемесіне ҚР-ның құс шаруашылығындағы барлық құрылымдардың қатысу мүмкіндігі болғанын атап өткіміз келеді, өйткені олардың тізімі «Қазақстанның құс өсірушілер одағы» ЗЖТБ сайтында қол жетімді. Іс жүзінде сауалнама үлгісіне 43 құс шаруашылығы кәсіпорындары кірген. Солардан алынған деректер шетелдік есеп тәжірибесінде қолданылатын тиімді заманауи жүйенің бірі болып саналатын АВС-ті бес ұйым өздерінің шығындар есебінде пайдаланылатынын көрсетті, ол 21-суретте берілген.

Әр саладағы жеке ұйымның өндірісін тиімді басқару ШЕАЖ-нсіз мүмкін емес, бұл өз кезегінде оның технологиялық үрдістеріне сәйкес келуімен байланысты болады. Таңдалған ШЕАЖ ұсынылған ақпараттың сапасына әсер ететіні белгілі, және ол аналитикалық деректердің сақтаушысы болып табылады. Шығындар туралы есептік ақпаратты практикалық қолдану аясын кеңейту үшін, біздің ойымызша, кем дегенде екі озық жүйенің артықшылықтары мен тәсілдерін біріктіре қолданған жөн. Сонымен бірге ұйымның стратегиялық маңызды басқару шешімдері шығындарды есепке алуды ұйымдастырудың жай-күйіне және бухгалтерлік ақпараттың сапасына байланысты болады.

Жоғарыда ескертілгендей, ішкі және сыртқы ортаның жаңа шарттары нарықтық жағдайлардың өзгеруіне жедел назар аударуға мүмкіндік беретін шығындарды есепке алудың заманауи жүйесін қолдануды талап етеді. Біздің пайымдауымызша, бұл шығындарды стратегиялық басқару саласында қосымша функцияларды жүзеге асыруға ғана емес, сондай-ақ ресурстарды ұтымды пайдалану үшін ақпараттық құрылым құруға ықпал етеді.

Заманауи жағдайлар кәсіпорындардан максималды мобильділікті талап етеді, сондықтан не қолданылатын жүйені жетілдіру қажет, не шетелдік заманауи ШЕА тәжірибесін бейімдеу керек, немесе екеуін біріктірген жөн. Қазіргі кезде ұйымның стратегиялық жағдайын жақсарту, оның бәсекеге қабілеттілігі мен өміршеңдігін арттыру мақсатында шығындарды басқару әдістерін біріктіруді көздейтіні жайлы жазылған еңбектер де бар. Осы бағытта зерттеу жүргізген авторлардың қатарында танымал ғалымдар Р. Купер, Ю.Н. Катков, Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан, Л.А. Чайковская, С.А. Филин ерекше орын алады.

Көптеген зерттеушілер нақты өзіндік құн бойынша ШЕА әдісі және оларды басқарудың қолданыстағы дәстүрлі тәсілдері сияқты қолданылатын калькуляциялау әдістерінің тиімсіздігін атап көрсетті. Мәселен, мұның басты себептерінің бірі – компаниялардың сыртқы орта жағдайларының өзгеруі [109] және ұйымдағы өндірістік жүйелердің күрделілігі [110]. Құс шаруашылығы бизнесінде, әсіресе ет бағытындағы жаңғырту жолы өндірілетін өнім ассортиментінің ұлғаюына қарай өзгеруде және бұл да ШЕА-ды ұйымдастыруда өзгерістер енгізуді талап етеді. Осы ретте мамандармен жүргізілген интервью мен зерттеулер негізінде шығындар есебі практикасының жағдайы және ШЕА-дың заманауи озық жүйелерін қолдану мүмкіндігіне SWOT талдау жасалды (кесте 11).

11-кестеде берілген SWOT талдаудың әлсіз жақтарының бірі ретінде есепке алу практикасына ақпараттық технологияларды енгізудің жеткіліксіз деңгейі көрсетілген. Бұл ретте АВС-ті сәтті енгізу мен техникалық факторлар арасындағы байланыс бірнеше зерттеулердің пікірталас тудырған тақырыбы болғанын атап өткіміз келеді. Алдыңғы зерттеулердің нәтижелері стандартты бағдарламалық қамтамасыз ету, автономды немесе интеграцияланған жүйе сияқты техникалық айнымалылар ABC-ті сәтті жүзеге асырумен байланысты болмағанын көрсетті [111].

Кесте 11 – Құс шаруашылығы кәсіпорындарының ШЕА-дың қазіргі заманғы озық жүйелерге көшу және қолдану үрдістеріне SWOT-талдау

|  |  |
| --- | --- |
| КҮШТІ ЖАҚТАРЫ | ӘЛСІЗ ЖАҚТАРЫ |
| 1. Құс шаруашылығының бәсекеге қабілетті өнімдерін шығаруы  2. Құс еті өнімдері ассортиментінің көбеюі  3. Қызмет түрлері бойынша ШЕАЖ-нің (шығындарды есепке алу жүйесінің) құс шаруашылығы кәсіпорындарының құндылықтарымен және стратегияларымен үйлесімділігі | 1. Бухгалтерия бөлімі штатының аздығы/шектеулілігі  2. Есепке алу практикасына ақпараттық технологияларды енгізудің жеткіліксіз деңгейі  3. Бухгалтерлер негізінен қаржылық есепті ұйымдастыруға бағытталған |
| МҮМКІНДІКТЕРІ | ҚАУІПТЕРІ |
| 1. Шығындарды басқаруда жаңа бағдарлардың пайда болуы  2. Тікелей еңбек шығындарының азаюы  3. Басқарушылық шешімдердің сапасын арттыру | 1. Басшылықтың озық жүйелерді қабылдауға мүдделі еместігі  2. Іске асыру процесі күрделі және көп ресурстарды қажет етеді  3. Өнеркәсіптік құстарды вакцинациялаудың шешілмеген мәселесі  4. Аталмыш саланың кәсіпорындарының жалпы санында шағын құс фабрикаларының басым болуы |
| Ескерту – Автормен жасалған | |

Алайда, басқа жұмыста АВС жүйесін сәтті енгізуге кедергі келтіретін техникалық қиындықтардың болғандығы айтылған. Л. Лю және Ф. Пан АВС-ті енгізудегі қиындықтар осы жүйенің қолданыстағы компьютерлік бағдарламалық өнімдердің үйлесімсіздігімен байланысты болғанын атап өтті [112]. Бұдан өзге бірнеше зерттеулер ақпараттық технологиялардың сапасы мен АВС сияқты ШЕА-дың күрделі жүйелерін енгізу арасындағы байланысты растамады [113, 114]. Н. Ростоцкий және басқалар шағын компаниялар үшін қызмет түрлері бойынша калькуляцияны енгізудің тиімді және бюджеттік әдісін ұсынған [115]. Олар бұл үшін қызмет түрлері бойынша деректерді жинау процесін қамтамасыз етуге мүмкіндік беретін электрондық кестелерді, мысалы, MS (Microsoft Office) Excel бағдарламасында әзірлеуге болатынын көрсетті. Осындай бағдарламаларды ауыл шаруашылығы салаларында қолдануға болатынын зерттеген басқа да жұмыстар бар. Ауыл шаруашылығы ұйымдарында қолдануға болатын АВС үлгісінЛ.Стасова Microsoft Windows және Macintosh операциялық жүйелеріндегі MS Excel 2013 нұсқасының кестелерінде дайындаған [70, p. 474].

Қазіргі заманғы озық жүйелерге көшу және қолдану үрдістерін SWOT-талдауындағы мүмкіндіктер ішінен басқарушылық шешімдердің сапасын жақсартуы ерекше қызығушылық тудырады. Мысалы, Г. Кнежевич пен Миздракович ШЕАЖ ұсынған ақпаратты пайдалана отырып, болашақта залал әкелетін процестерді жоюға болатынын, сол арқылы қызметтерді жоспарлауды жақсартатынын атап өтті [116].

Қатерлерге келетін болсақ, ШЕА-дың озық жүйелерін енгізу процесі күрделі және көптеген ресурстарды қажет ететіні атап өтіледі. Бұл ішкі ресурстардың жетіспеушілігімен байланысты болуы мүмкін, өйткені озық жүйені қабылдау қаржылық және басқа ресурстарды да қажет етеді. Осы жағдайды келесідей түсіндіруге болады, біріншіден, құс шаруашылығы кәсіпорындарын Қазақстан Үкіметі субсидиялайды және бұл артық ресурстардың жоқтығын түсіндіреді. Екіншіден, сол құс фабрикаларының жоғары басшылығының басым бөлігі ABC жүйесінің артықшылықтарымен жеткілікті көлемде таныспаған. Сонымен қатар, жоғары басшылық өз қызметкерлеріне барлық тиісті деңгейлерде АВС әдістемесін оқыту мүмкіндігін беруі керек. Сондықтан осы аталған екі мәселе негізгі қатерлердің бірі болады.

Біздің ойымызша, АВС-ті қабылдап енгізудің алғышарттары: жұмыс істеп тұрған кәсіпорындардың жаңғыруы; өндірісті автоматтандырылуы; технологиялық инновацияларды іске асырылуы нәтижесінде және тікелей еңбекке жұмсалатын шығындарды кемуі. АВС – жанама шығыстарды дәл бөлу және өзіндік құнды есептеу функцияларын қамтитын, сондай-ақ ұзақ мерзімді перспективада қызмет нәтижелерін бағалауға қабілетті неғұрлым толық жүйе.

Басқарудың қазіргі жағдайында кәсіпорын басшыларының ақпараттық және басқа да қажеттіліктерін қанағаттандыра алатын ШЕА-дың аралас үлгісіне артықшылық берген дұрыс. Біздің ойымызша, ұсынылған біріктірілген модель барлық шығындар туралы ақпарат алуға және кәсіпорындағы процестерді жан-жақты диагностикалауға мүмкіндік береді. Ұсынылатын шығындар есебінің аралас моделі шығындарды басқару міндеттерін тиімді шешуге ықпал етеді.

Ұсынылған модельге қосуға болатын ШЕА-дың ең перспективалы жүйесі – бұл ABC. Сондай-ақ бізге шығындар есебінің ұсынылған моделінде АВС жүйесімен нормативтік калькуляция элементтерінің үйлесуі ең дұрыс болып көрінеді [107, с.43]. Негізгі материалдарға арналған шығындар нормативтік әдіске ұқсас құс өнімдерінің белгілі бір түріне жатқызылуы керек. Бұл бекітілген ағымдағы нормативтерді қолдану қажеттілігін анықтайды, өйткені құс шаруашылығы жем азығының маңызды тұтынушысы болып табылады.

Шығындарды есебінің функционалдық жүйесін қарастырудың және оны ШЕА-дың біріктірілген моделіне қосудың үш негізгі себебі бар. Бұған әсер ететін бірінші жағдай – зерттелген құс шаруашылығы кәсіпорындарының өндіріс көлемін ғана емес, сонымен қатар шығарылатын өнім түрлерін де көбейте бастауы. АВС жүйесін қолдану жанама шығыстарды дұрыс емес бөлу мәселесін шеше алады, өйткені өнім ассортименттің ұлғаюы үстеме шығындардың өсуіне әкеледі.

Сонымен бірге кейбір өндірістік бөлімшелердің басқалармен салыстырғанда тиімсіз болуы да өзіндік бір рөл атқаруы мүмкін. Бұл жүйе әр процестің құнын, әр өнімнің кірістілігін есептеуді қарастырады, нәтижесінде бүтіндей компанияның да, жекелеген бөлімшелердің де жұмысының тиімділігін дәл анықтайды [117]. Аталмыш жүйенің дәл осындай артықшылығы, біздің ойымызша, пайдалырақ және негізді болады. Бұл жағдайда АВС рентабельді емес бөлімшелерді және құндылықты қоспайтын басқа да қызметтерді бағалау кезінде пайдалы құрал бола алады.

Ұсынылатын аралас модельге қолайлы ШЕАЖ-н енгізбес бұрын, сондай-ақ ақпараттық қажеттіліктерді нақтылау мақсатында құс өнімдерін өндіруді ұйымдастыруда тәжірибесі бар мамандармен терең сұхбат жүргіздік. Сұхбат кезінде «Сары-Бұлақ» құс фабрикасының атқарушы директоры Мурат Увалиев егжей-тегжейлі және анағұрлым ақпараттық жүйені қабылдау және енгізу ниеті туралы келесідей мәлімдеді:

«Біз мынадай деректерді алуға мүмкіндік беретін есепке алу жүйесін енгізгіміз келеді. Әр учаскеде, мысалы, технолог, ол күн сайын құстардың санын тіркесе, әр құсханадан қанша құс сою цехына жіберілді, осы деректерді алу мүмкіндігіне ие болғаны жөн. Мысалы, бір құсханада 120 мың бас және бір күнде қосылатын салмағы орташа есеппен 53 грамм болды. Қанша килограмм жем азығы пайдаланылды? Технолог барлық осы тектес деректерді ақпараттық жүйеден алып отырса, тиімді болады. Бұдан өзге, инкубаторда бүгінде қанша дана, яғни инкубациялық жұмыртқа басуға төселді, нәтижесінде қанша балапан шығарылды. Сондай-ақ, қаншасы кәдеге жарамай қалды. Инкубаторда жеке ветеринар вакцинаның қанша дозасы пайдаланылғанын саны мен құны бойынша есепке алып отырса. Біз бағдарлама мұның бәрін автоматты түрде есептегенін қалаймыз. Сонда біз ата-енелік табынды ұстау қажеттілігі бар ма немесе жоқ па, соны көреміз? Егер біз осы балапандардың өзіндік құнын 75 теңге деп анықтасақ, ал нарықта 80 теңгеге сатып алу мүмкін болса, онда оларды күтіп-бақпауға да болады. Себебі ата-енелік табынды күтіп-бағудің өз тәуекелдері бар. Біз оларды бір мезетте жоғалтып алуымыз да, немесе ауырып қалуы да мүмкін. Оларды сақтандыру және басқа да шараларды қабылдау қажет. Егер үнемдеу тек 5% болса, тіпті 10% болмаса, онда бұл цехтың жұмысын жалғастырудың еш мағынасы жоқ немесе орынды емес. Өйткені оларды сақтандыру және қандай да бір басқа шаралар қабылдау бұл шығындарды одан әрі арттырады».

Осы орайда сұхбат кезіндегі ақпарат қосымша құн әкелмейтін шаруашылық бөлімшерін анықтауға және шығындардың одан әрі ұлғаюына жол бермейтін тиімсіз цехтарды көрсететін ШЕАЖ қажеттілігі нақтыланды.

Функциялар бойынша ШЕАЖ жүйесі әсіресе өндірілетін өнімнің сапасын жоғарылату тұрғысынан да аса маңызды мәнге ие болды [118].

Аталмыш саладағы шаруашылық субъектілеріне қатысты ШЕА-дың белгілі бір жүйелерінің комбинациясы, ең алдымен, нақты кәсіпорынның басқару қажеттіліктері, қаржылық және техникалық мүмкіндіктеріне байланысты. Сонымен қатар, біз ұсынылған модельде бірнеше жүйелердің тіркесімі «нормативтік калькуляция бойынша тікелей шығындар – АВС бойынша жанама шығындар» қағидатын дәйекті жүзеге асыруға негізделген.

Әрі қарай, біз АВС жүйесін пайдалану жедел ақпаратқа қол жетімділікті қалай қамтамасыз ететінін және барлық деңгейлердегі шығындарды талдауды қаншалықты байытатындығын мысалмен көрсетеміз. Бастапқыда бұл жүйе өзіндік құнын дәлірек есептеуге бағытталған, сондықтан біз алдымен ет бағытындағы құс кәсіпорынның қызмет түрлерін анықтадық (кесте 12).

Кесте 12 – Қызмет түрлері және оларға тиісті шығындар тасымалдаушылары

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Код | Қызмет түрлері | Шығындар тасымалдаушылары |
| A1 | Жөндеу жас төлдерін өсіру | Ата-енелік табынды толықтыруға арналған жас құстардың саны |
| A2 | Ата-енелік табынды ұстау – инкубациялық жұмыртқа | Инкубацияға жіберілетін гибридті жұмыртқалардың саны |
| A3 | Жұмыртқаларды сұрыптау | Инкубациялық жұмыртқалар  Инкубациялық және тауарлық жұмыртқа саны |
| A4 | Инкубатор – бордақылауға жіберілетін тәуліктік шөже балапандарды шығару | Тәуліктік шөже балапандар саны |
| A5 | Бройлер тауықтарын бордақылау цехында өсіру | Тірі бройлер құстардың саны |
| A6 | Бройлер тауықтарын құсханалардан сою цехына жеткізу | Тірі бройлер құстардың саны |
| A7 | Сою цехының жабдықтарын пайдалану | Өнім саны |
| A8 | Құстарды бастапқы кесу | Кесуге жұмсалған уақыт мөлшері |
| A9 | Екінші мүшелеп кесу | Кесуге жұмсалған уақыт мөлшері |
| А10 | Ұшалар мен ішкі ағзаларды ветеринариялық-санитариялық сараптау (микробқа қарсы жабдық және ерітінділер | Сараптамалар саны |
| А11 | Өнім сапасын бақылау | Бақылау операцияларының саны |
| A12 | Өнімдерді вакуумдық орау және өлшеу | Өнім саны |
| A13 | Салқындату | Салқындатылған өнім саны |
| A14 | Мұздату | Мұздатылған өнім саны |
| A15 | Өнімдерді суықкомбинаттарда сақтау | Өнім саны |
| А16 | Сатып алушыларға жеткізу | Өнім саны |
| Ескерту – Автормен әзірленген | | |

Қызмет түрлері бойынша калькуляциялаудың – АВС-тің бірінші кезеңі құс фабрикасының негізгі қызмет түрлерін сәйкестендіруден тұрады, өйткені олар ресурстарды тұтынады және әрқайсысында шығындар жұмсалынады. Өндірістік процестерді бақылау және тиісті бөлімдердің басшыларымен жүргізілген сұхбаттар бройлер етін шығаратын құс шаруашылығы субъектісінің қызметінің негізгі түрлерін анықтауға мүмкіндік берді.

12-кестеде көрсетілген қызмет түрлері АВС әдістемесіне сәйкес атқарылатын іс-қимылдар мен әрекеттер тек белгілі бір қызмет түріне немесе пулға топтастыру арқылы анықталған. Мысалы «Жөндеу төлдерін өсіру» қызмет түрі ата-енелік табынды толықтыруға жіберілетін жас құстарды күтіп-өсірумен байланысты барлық іс-әрекеттерді бір пулға біріктіріп және сол қызмет орталығына топтастырылды.

Сондай-ақ американдық бір топ авторлар АВС жүйесінде қызмет түрлерін анықтап бекіту үшін біртекті процесстерді біріктіру керек деген [115, р.20]. Мұндай пікірдің дұрыстығын мойындауға болады, себебі өнімді өндіруге бағытталған іс-әрекеттерді тұтынушылар мен сатып алушыларға бағытталған іс-шаралардан ажыратып, екі бөлек қызмет түрлері ретінде көрсету тиімді. Бұл нақты бір ұйымның негізгі қызмет түрлерін бекітуде бір-бірінен бөлек құрылатын, біртектес іс-қимылдарды әр қызмет түріне жеке топтастыру арқылы шығындарды анықтауға ыңғайлы етіп жасайды.

Қызмет түрлері немесе бизнес-процесс өнім өндіру мен қызмет көрсетуге және сатуға байланысты әртүрлі жұмыс процестерін біріктіретін жалпы термин ретінде қарастырылуы керек деген тұжырымдамамен анықталады. Шетелдік тәжірибені зерттеу осы тұжырымдаманың сәйкестігін көрсетті [119]. Ал, А. Хатайе мен А. Булгак [120] өз жұмысында шығындар драйверлерін қызметтің құнын тудыратын факторлар болып табылатынын мойындаған.

«Жұмыртқаларды сұрыптау» деп аталатын қызмет түрінде жанама шығындар құрамы басқа үрдістерге қарағанда мүлде өзгеше. Жұмыртқалар қоймасында орындалатын іс-қимылдар мен әрекеттер жағынан қарастырғанда мұнда төсеніш материалдары, ветеринарлық препараттар, газ және басқа үстеме шығындар жұмсалынбайды. Жұмыртқаны сұрыптау граммаж және ұрықтану бойынша жүргізіледі. Бұл миражды үстел арқылы тексеріледі. Жұмыртқа қоймасында қол еңбегі де (қолмен іріктеу), автоматтандырылған жабдықтар да қолданылады. Инкубаторға салу үшін қатты ластанған және жарылған жұмыртқалар алынып тасталады. Жұмыртқаның салмағын анықтау үшін электроника қолданылады. Сұрыптаудың көмегімен барлық шығарылмайтын жұмыртқалар бөлек алынып тасталады, соның арқасында балапандардың максималды шығарылуын қамтамасыз етуге болады.

Осылайша, зерттелетін кәсіпорындардағы бүткіл өндірістік процесті ұйымдастыруды талдай отырып, біз 16 бизнес-процесті (қызмет түрлерін) анықтадық, олардың әрқайсысына сәйкес келетін өзіндік шығын тасымалдаушысын да белгіледік. Қарапайым тілмен айтқанда, қызмет түрлеріне мониторинг жасау әрбір өндірілген өнім үшін жанама шығындардың негізделген бөлінуін қамтамасыз етеді. Сонымен қатар, бұл жүйенің құс шаруашылығы саласында да іске асырылуы мүмкін және біз бұл үшін ешқандай кедергі таппадық деп қорытынды жасауға болады.

Технологиялық жағынан да құрал-жабдықтарын қайтадан жабдықтап жаңғыртуы сол ұйымдарда кейбір өндірістік үстеме шығындардың өсуіне алып келгендігін көрсетті. Қазақстандық ірі құс фабрикаларында автоматтандырылған негізгі құралдар, атап айтқанда, электронды басқарылатын, тікелей еңбек күшін аз қажет ететін жабдықтардың орнатылуы жанама шығындарды ұлғаюының себебі болды.

22-суретке сәйкес, құс шаруашылығы ұйымында құс етін өндіруге арналған негізгі шығындар баптарынан басқа өндірістің үстеме шығыстары айтарлықтай үлесті алатыны байқалады. Олардың қатарында амортизация, дезинфекциялаушы материалдар, ветеринариялық препараттар, электр энергиясы, газ, және басқа үстеме шығындар бар. Сондай-ақ өзге жанама шығыстарға мыналар жатады: үшінші тұлғалардың қызметтері; қаптамаға, өнімдер орауыштарына, қосалқы бөлшектерге және басқа материалдарға арналған шығыстар.

Сурет 22 – Зерттелетін кәсіпорынның өндірістік шығындарының үлес салмағы

Ескерту – Зерттелетін құс фабрикасының деректері негізінде автормен құрастырылған

Диаграммадан көрініп тұрғандай, өндірістің негізгі шығындары, яғни құрама жем орташа есеппен 2014-2017 жылдарда 56%-60% аралығында болған, осы ӨҚК-ға тікелей апарылатын элемент айтарлықтай алшақтықта болмаған. Алайда 2017 жылдың соңына қарай «Алатау-Құс» фабрикасының құсханаларында күрделі жөндеу жұмыстары аяқталған болатын, нәтижесінде 2018 жылы өндірістік шығындардың құрамындағы құрама жем шығындары 50,98%-ды құраған. Тікелей шығындардың төмендеуінің бұл тенденциясы өндірісті ұйымдастыру мен басқарудағы электронды жүйемен қадағаланатын заманауи жабдықтарды орнатумен байланысты болды.

Осы орайда «Алатау-Құс» фабрикасының құс қораларында күрделі жөндеу жүргізілгеннен кейін орнатылған жоғары технологиялық жабдықтарды мысал ретінде келтіруге болады. Бұл жабдықтар Нидерландыдан «VDL Agrotech» компаниясынан әкелінген, олардың құсханадағы микроклиматты реттеп отыратын және құстарды мөлшерленген азықтандырумен қамтамасыз ететін мүмкіндіктері бар [121].

Мамандардың пікірінше, нормалар бойынша азықтандыруды жүзеге асыру үшін құс басының санына сәйкес әр секцияда азықты дәл мөлшерлеуге мүмкіндік беретін жабдықтар болуы қажет. Сонымен қатар сол жердегі барлық құстың бір мезгілде азықтандырғыш және суару құрылғыларына келе алуын қамтамасыз ету керек [108, с.86]. Жем азығын үнемдеу және құс өнімдері өндірісін арзандату мақсатында жоғары технологиялық құрал-жабдықтарды орнату ұйым үшін де тиімді, өйткені шектеулі азықтандыру оң нәтижеге жеткізеді.

«Сары-Бұлақ» ЖШС голландиялық «Pas Reform» фирмасының инкубаторын, немістің «EMF» сою цехының жабдықтарын, ал жұмыртқа бағытында FACCO (Италия) және MOBA (Голландия) сияқты жабдықтарды пайдаланады.

Соңғы кезде осындай модернизациялау жүргізілген құс фабрикаларында жанама шығындардың үлесінің артуы ШЕА функционалдық әдісі – АВС жүйесіне итермелейді. АВС жүйесінің ШЕА дәстүрлі әдістерінен айырмашылығы – ол үш алғышарттарға негізделген: өнімді өндіру іс-әрекетті қажет етеді, іс-әрекеттер ресурстарды қажет етеді, ал ресурстар ақша талап етеді. Әдетте, кез-келген әрекет белгілі бір қызмет түрі аясында іске асырылады.

Әрине, жұмыртқа бағытындағы құс фабрикасы сияқты тар мамандандырылған кәсіпорындар мен шаруашылықтар үшін АВС жүйесін ұсыну қате болар еді, өйткені оны қолдануға белгілі шектеулер бар. Мысалы, бір ғана негізгі өнім түрін – тек тағамдық тауық жұмыртқасын өндіретін құс фабрикаларына мұндай күрделі жүйені қолданысқа енгізудің мүлде қажеті жоқ. Шығындарды қате есептеу мүмкіндігі жанама шығындар деңгейі жалпы шығындармен салыстырғанда және өнімдер мен процестердің әртүрлілігі деңгейінде ұлғая бастағанда пайда болады.

Тек жұмыртқа бағытындағы, бройлер де, инкубация да жоқ құс фабрикаларында үстеме шығындарды бөлуде бухгалтерлер пайдаланылған негізгі шикізат пен материалдардың құнына негізделген әдісті қолданады. Мұндай шаруашылықтарда өндірілетін өнім номенклатурасы кеңірек болуы мүмкін, бірақ түпкілікті өндіріс біртекті, яғни жұмыртқа өндірісі болып табылатынын ескерген жөн. Тізбектеп айтсақ, оларға жоғары сұрыпты, таңдаулы, 1-санат, 2-санат, 3-санаттағы жұмыртқалар жатады. Құс өсірудің негізгі шикізаты құрама жем екенін, сондай-ақ оларды тұтынған кезде, әдетте, құстар бар цехтарда және өнім шығарылатындығын ескерсек, мұнда келесі маңызды аспект бар. Бұл құрама жем бастапқы кезеңде қымбатырақ болуы мүмкін, содан кейін арзан болады және дұрыс бөлу үшін жеммен азықтандыру күндері секілді өлшем бірлігі қолданылады. Мал шаруашылығында жеммен азықтандыру күндері жиі пайдаланылады және азықтандыру күндерінің жалпы санына өлген құстарды қосады. Мысалы, өсіру аймағында жас құстар бір ай бойы отырса және 800 құс болса, онда жеммен азықтандыру күн саны 2400 болады (800 құс х 30 күн). Біз жұмыртқа өндірісіндегі бухгалтерлер жемшөп күндерін есепке алу үшін есептеу кестесін құратындығын анықтадық, ол есеп тәжірибесінде қолданылады.

Коммерциялық құпияны жария етпеу және қорғаумен байланысты құс шаруашылығы кәсіпорындарының жабықтығы нақты деректермен АВС жүйесі бойынша өндірілетін өнімдердің өзіндік құнын есептеп көрсетуге мүмкіндік бермеді. Осыған байланысты бұл жұмыста құс шаруашылығы субъектілерінің қызмет түрлеріне сүйене отырып, осы АВС жүйесінің бейімделу мүмкіндіктерін зерттеу келесі бөлімде толық қарастырылады.

**2.3 Шығындарды есепке алудың аралас** **моделінің әдістемесі**

Ішкі және сыртқы ортаның жаңа шарттары нарық конъюнктурасының өзгеруіне жедел әрекет етуге мүмкіндік беретін ШЕА-дың қолайлы жүйелерінің жекелеген элементтерін пайдалануды талап етеді. Біздің ойымызша, бұл шығындарды стратегиялық басқару саласында ғана емес, сонымен қатар ресурстарды ұтымды пайдалану үшін ақпараттық құрылым құруға қосымша функцияларды жүзеге асыруға ықпал етеді.

Шет елдердің зерттеушілері ШЕАЖ-лерін интеграцияланған тәсіл немесе есептеудің біріктірілген түрінде қолдануға мән беріп зерделей бастаған. Бірқатар зерттеушілер басқару есебінің жүйелері мен әдістеріне терең шолу жасайды және «дәл уақытында», «таргет-костинг», «кайдзен», «теңдестірілген көрсеткіштер жүйесі» мен АВС элементтерін интеграциялауды ұсынады [122]. Басқа ресейлік зерттеуші АВС элементтерін, өмірлік цикл кезеңдері бойынша шығындарды есептеу әдісін және V-талдауды бірыңғай жүйеге біріктіру мүмкіндігін зерделеді [123]. Құс еті өндірісінің салалық және ұйымдастырушылық-технологиялық ерекшеліктеріне сүйене отырып, біз нормативтік калькуляция мен АВС элементтерінің комбинациясын ұсынамыз. Нормативтік есепке алу жүйесі өзінің негізгі функциялары арқылы тікелей өндірістік шығындарды жедел бақылауды және өзіндік құнын дәл есептеуді қамтамасыз ете алады. Айта кету керек, кейбір құс фабрикалары осы жүйенің барлық функцияларын толық пайдаланбайды, яғни олар өнімнің нормативтік және нақты құнын анықтаумен шектеледі. Бұл жағдайда ауытқуларды да, өндірісті де басқаруға және соларға қатысты кейбір шешімдер қабылдауға да бухгалтерлердің тікелей қатысуы азаяды.

Өнімге, клиенттерге немесе басқа объектілерге шығындарды тағайындау әрқашан күрделі мәселе болғаны есепші мамандар мен зерттеушілерге белгілі. Шығындар есебі бойынша әдебиеттер мен зерттеулерде үстеме шығындарды бөлу ауылшаруашылық өнімдерінің өзіндік құнын калькуляциялауда маңызды мәселеге айналып отырғаны айтылады [64, р.29, 124]. Атап айтсақ, неміс зерттеушілері бұл мәселені мойындайды және оны олар ауыл шаруашылығы кәсіпорындарында жаңа технологиялар мен машиналар, жабдықтардың қолданылуы тұрғысынан жоғарылауымен байланыстырады [125].

Ауылшаруашылығы өнімдерінің ерекшелігін ескере отырып чех зерттеушісі И. Чренкова [66] және бірқатар австралиялық зерттеушілер [64, p. 31] үстеме шығындарға контроллинг жасаудың мүмкін шешімін тапқан. Олар жанама шығындарды бақылау және ӨҚК қадағалап басқарудың мүмкін шешімі – ABC моделі болып табылады деп санайды.

Өнімдерге жанама шығындарды жатқызудың ашықтығы мен дәлдігін қамтамасыз ету үшін біз ABC-тің тарату әдістемесін құс еті мен терең өңдеу өндірісіне бағыттап ұсындық. Егер ӨҚК-дың нормативтік жүйесі тікелей өндіріс шығындарын жақсы бақылай алатын болса, онда ABC өндірілген құс өнімдерінің түрлері арасында үстеме шығындарды әділ бөлінуін қамтамасыз етеді. Қызмет түрлеріне негізделген ШЕАЖ-нде калькуляция обьектілеріне жанама шығындарды бөліп таратуда сандық және құндық бөлу базаларын қолдануға мүмкіндік беретінін де айта кеткен орынды.

Төменде ұсынылған шығындарды есепке алу моделінің біріктірілген әдісімен бухгалтерлік есепті ұйымдастыру схемасы берілген (сурет 23).

Ұсынылған шығындарды есепке алудың аралас моделі

Үйлестіру, аналитикалық-бақылау

Салыстыру мен бағалау

Ақпараттық

АВС: Өзіндік құнға тікелей апарылмайтын шығындарды жанама түрде өнімдерге бөлу бойынша

Қызмет түрлері бойынша шығындарды мұқият зерделеу және жинақтау

ШЫҒЫНДАРДЫ ЕСЕПКЕ АЛУ

Нормативті калькуляция жүйесі:

Жұмсалатын шығындарды өнімге тікелей апару белгісі бойынша

1. Нормалауды ұйымдастыру және азықтандыру нормаларын бекіту

2.Технологиялық операцияларға уақыт нормасын бекіту (қажет болса)

Барлық шығыстарға себеп-салдарлық талдау

Әрбір қызмет түрінің, бизнес-үрдістің құнын есептей алу арқылы кірістілігін бағалау

Нақты шығындар туралы деректерді қалыптастыру, ауытқуларды есептеу және бақылау

Сурет 23 - Ұсынылған шығындарды есепке алу моделінің мәні

Ескерту – Автормен құрастырылған

23-суретте құс шаруашылығы кәсіпорнының негізгі және жанама шығындарының есебін ұйымдастыру бөлігінде бақылау функциясының екі еселенетіні анық көрсетіледі. Нормативтік жүйе бақылаудың қуатты құралы екені белгілі, ал шығындардың функционалды есебі, яғни ABC себеп-салдарлы байланысты зерделеу арқылы қызмет түрлері бойынша шығындарды бақылауды жүзеге асырады. Сонымен бірге, нормативтік жүйенің әмбебаптығы [106, с.274] АВС-пен біріктіруге мүмкіндік береді, осылайша ет бағытындағы кәсіпорынның шығындарын бақылау екі есе артады.

Жанама шығыстарды бөлуді ұйымдастыруды зерттеу олардың келесі кемшіліктерін анықтады:

1. «Алатау-Құс» АҚ бас бухгалтері іс жүзінде үстеме шығындар тек өнім шығаратын учаскелерге ғана бөлінетінін айтады. Практикалық қызметте белгілі бір құсхананы дайындауға кететін шығындар, оның ішінде дезинфекция, қондыру дайындығымен байланысты шығындар, амортизация, басқа шығындар 1341 «Аяқталмаған өндіріс» шотында жиналады. Басқаша айтқанда, барлық осы шығындар дәл осы құсхана үшін жас құстарды басқа топқа, мысалы, «Ересек құстар табынына» ауыстырғанға дейін жиналады. Мұнда 1 күннен 120 күнге дейін өсірілетін жас құстарды өсіруге арналған құсқаналар бойынша жиналған шығындарды таратуда қиындық туындайды, себебі мұнда дайын өнім шығарылмайды. Жас құстарды ересектер тобына ауыстырғаннан кейін шығындар жиналмайды, өйткені бұл құстар 2521 «Жануарлар – ересек құстар» шотында есептеледі.

2. Сонымен қатар, жемге, электр энергиясына және т.б. кететін барлық шығындар ересек табындарды ұстауға жұмсалады, олар тікелей инкубациялық жұмыртқаларға апарылады. Бұл цехтарда халыққа сатылатын тауарлық жұмыртқа сияқты қосалқы өнімдерге шығындарды бөлуде қиындықтар туындайды.

3. Сондай-ақ, бухгалтерлер өндірістің негізгі түрлеріне және қосалқы өндірістерге жанама шығындарды есептеуде және оларды бөлу үшін құнға негізделген шығындар базасын пайдалану қолайлы емес деп мәлімдейді. Жоғарыда айтылған жеммен азықтандыру күндері секілді шығындарды бөліп тарату базасын құс етін өндіретін және терең өңдеуі бар шаруашылық субъектілерінде қолдануға мүлде келмейді.

Осындай күрделі мәселелерді шешу үшін жанама шығындардың бөлінуінің жетілдірілген әдістемесі бар АВС жүйесін қолдануды ұсынған жөн деп ұйғардық. Жанама шығыстарды есепке алу және өзіндік құнға жатқызу бөлігінде АВС жүйесінің тәсілін енгізу келесідей қажеттіліктермен түсіндіріледі:

– өнімнің әрбір түрінің өзіндік құнын дәл есептеу;

– тиісті шығындар драйверлерін айқындау және пайдалану арқылы жанама шығыстарды бақылауды күшейту;

– кәсіпорынның технологиялық-өндірістік тізбегіне қатысатын әрбір қызмет түрінің құнын әділ бағалау қажеттілігімен түсіндіріледі.

Өнімдерге жанама шығындарды бөлу әдістемесіндегі түйінді айырмашылықтар әр түрлі шығын тасымалдаушыларын, яғни драйверлерді қолданумен байланысты. Алдыңғы бөлімде біз қызмет түрлерін, яғни құс етін өндіру және оны қайта өңдеуге маманданған кәсіпорын процестерін анықтауда өнімдік және функционалдық тәсілді қолдандық. Осы екі тәсілді қолданудың бірден-бір себебі – сәйкес шығындар драйверлерін табудың күрделілігін болдырмау. Өйткені анықтаған үрдісте қандай да бір өнім түрін шығармайтын болса, бұл шығын драйверлерін сәйкестендіруді қиындатып жіберуі мүмкін. Объект деңгейінде қызметті (үрдісті) қолдап жүргізуге арналған шығыстар, мысалы, техникалық қызмет көрсету, бөлімшені басқару және басқалары нақты бір өнім өндірісін тек тоқтамауын қамтамасыз етеді. Мысалы, электр энергия шығыстарын нақты бір өнімге тікелей апара алмаймыз, сондай-ақ инкубатордың өзінде есептегіш құрал болғанның өзінде бұл тек осы қызметтің құнын анықтауды жеңілдетеді. Бұл сонымен қатар электр энергиясын төлеуге кететін шығыстарды жұмыртқа қоймасында бөліп таратылуына да қатысты, өйткені жұмыртқаларды салмағы бойынша сұрыптау кезінде автоматтандырылған жабдық қолданылады. Осындай аралық үрдістегі үстеме шығындарды бөліп таратуда, технологиялық тізбекке қатысатын қосымша қызмет түрлерінің құнын анықтап бағалауды неғұрлым оңтайлы ететін жүйе.

Ұсынылатын модельдің ерекшелігі оның кешенділігіне байланысты, ол үш аспектіде көрініс табады, бұл 23-суреттен байқалады. Біріншісі – кез-келген заманауи жүйеге тән ақпараттық, екіншісі – үйлестіру және бақылау-аналитикалық, соңғысы бизнес-процестердің тиімділігін бағалауды қамтамасыз етумен байланысты.

*АҚПАРАТТЫҚ.* Шығындарды есепке алудың ұсынылған аралас моделі, біздің ойымызша, бір ғана ШЕАЖ-н қолданғаннан гөрі, оның құрамы жағынан кеңірек. Бұны тек бухгалтерлік есепке алу мен есеп айырысу процедураларымен ғана шектелмейтіндігімен түсіндіруге болады, оның аясында жекелеген өнімдердің рентабельділігін және құрылымдық бөлімшелердің тиімділігін бағалауға болады. Сондықтан құс өнімдерін өндірумен және өткізумен байланысты барлық процестерді егжей-тегжейлі көрсету арқылы ол басқарудың шынайы ақпараттық негізіне айналады.

ABC ұсынған ақпаратқа сүйене отырып, менеджерлер ресурстарды аз қажет ететін өнімдер мен процестерді әзірлеу арқылы шығындарды азайта алады, сондай-ақ бар қызметтің тиімділігін арттырады [126]. Ұсынылған шығындарды есепке алу моделі шығындарды төмендету стратегиясын ұстанатын басқа ауыл шаруашылық кәсіпорындары үшін пайдалы болуы мүмкін деп санаймыз.

*ҮЙЛЕСТІРУ, АНАЛИТИКАЛЫҚ ЖӘНЕ БАҚЫЛАУ ФУНКЦИЯСЫ.* Ұсынылған өзіндік құнды есептеу моделі барлық бөлімшелер мен қосалқы қызметтердің үйлестіру рөлін ғана емес, сонымен қатар құс фабрикаларының шығындарын бақылау рөлін де қамтиды. Дәл осындай комбинацияны қолдану шаруашылық жүргізуші субъектілердің өндірісін басқару жүйесінде реттеуші ретінде қызмет етуі мүмкін, ол нормативтік калькуляция арқылы сенімді бақылау құралына айналуы сөзсіз.

АВС әдісіне сәйкес үстеме шығыстарды өнімдерге жатқызудың неғұрлым қатаң тәсілін қолдану зоотехникалық персонал мен бухгалтерия қызметкерлері арасындағы тығыз өзара іс-қимылды көздейді. Мұндағы ең маңызды аспект тікелей және жанама шығындарды ӨӨҚ-на апару әдісі бойынша дұрыс бөлу болып табылады, өйткені тарату белгілі бір объект бойынша қадағалануға негізделген. «Шығындардың апарылуын бақылау» тұжырымдамасы белгілі бір шығындарды таңдалған объектіге тікелей немесе жанама түрде жатқызуды білдіреді. Дәлірек айтқанда, кешенді өндірісі бар шаруашылық субъектілерінде өз жұмысын тоқтаусыз істетуі үшін маңызды шығындар жұмсалады, бірақ оларды белгілі бір объектіге тікелей жатқызуға болмайды.

АВС бойынша жанама шығыстарды бөлу әдістемесін қолдануды біз әрбір өндірілетін өнімнің өзіндік құнын дәлірек есептеуге әкелетін қосымша ретінде ойластырдық. Нормативтік калькуляция бекітілген нормалар мен стандарттарды қолдануға негізделген болса, онда бұл кәсіпорынның тиісті бөлімшелердегі жекелеген басшыларының жұмысын және жауапкершілік дәрежесін бағалауға мүмкіндік береді.

Ата-енелік табындар жеткіліксіз болған жағдайда, көптеген құс фабрикалары инкубациялық жұмыртқаларды сатып алуға мәжбүр болады, оларды да шығындар есебінде дұрыс есепке алған жөн. Зерттелетін кәсіпорынның есеп саясатына сәйкес бұл шығындар тиісті цехтар бойынша тікелей шығындар ретінде есепке алынады және тікелей ӨӨҚ-на апарылады. Дәл мұндай асыл тұқымды материалдарды сатып алуға нормативтік шығындарды белгілеу өте күрделі, өйткені инфляцияның, валюта бағамының және басқалардың әсері бұл жұмысты қиындатады.

Өкінішке орай, кейбір құс фабрикаларында осы шығындарды көмекші материалдар деп есепке алынатынын да анықтадық. Бұл шығындарды тікелей және жанама болып бөлу кезінде бұрмалануды болдырмау үшін шығыстарды әдістемелік ұсынымдарға сай жіктеудің қажеттілігін тағы бір рет көрсетеді.

А. Шигаев өз жұмысында [127] АВС жүйесін қолдану кезінде шығындарды есепке алу үшін шоттардың екі тобын құруды ұсынған. Осы зерттеуші жауапкершілік орталықтары мен ресурстар есебін жүргізу үшін шоттардың бір тобын, ал қызмет түрлері бойынша шығындарды есептеу мақсатында шоттардың екінші тобын ашуды ұсынған. Ұсынылған шоттардың бірінші тобы әдеттегі бухгалтерлік есеп мақсаттары үшін қолданылса, екінші тобы – ұйымда АВС жүйесін қолдану үшін пайдаланылады.

Бухгалтерлік есеп шоттарының екі тобын пайдалануды ұсынған зерттеушінің түпкі ойы – кәдуілгі есеп жүргізу мақсаттарын АВС жүйесінің міндеттерімен шатастырмау.

Аталмыш жүйені қолдану ең алдымен негізгі (тікелей) және жанама шығындарды бөліп көрсетуді қажет ететінін естен шығармау керек. Отандық бухгалтерлік есеп тәжірибесінде толық өзіндік құнды қалыптастыру үшін барлық тікелей шығындар 8110 «Негізгі өндіріс» және 8310 «Көмекші өндіріс» шоттарында есепке алынады. Ал бүкіл жанама шығындар 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шоттарында алдын-ала жинақталып тіркелінеді. Әдетте бұл шотта негізгі өндірістің де, көмекші өндірістердің де, сондай-ақ өз өндірісінің жартылай фабрикаттары бойынша да жанама шығындары есепке алынып жинақталады.

Біз зерттелген кұс фабрикалардың негізгі өндірістік цехтарын негізге алып, бухгалтерлік есептегі 8110 «Негізгі өндіріс» шотына келесідей бірінші реттік субшоттар шоттар ашуды ұсынамыз:

– 8111 «Негізгі өндіріс – Бордақылаудағы бройлерлерді өсіру»

– 8112 «Негізгі өндіріс – Жөндеу төлдерін өсіру»

– 8113 «Негізгі өндіріс – Ата-енелік табынды күтіп-бағу»

– 8114 «Негізгі өндіріс – Бройлерлерді сою»

– 8115 «Негізгі өндіріс – Терең өңдеу цехы: шұжықтар өндірісі».

Осы орайда, инкубациялық цехтарда шөже балапандар басып шығарылатындықтан, оны негізгі өндірістердің бірі ретінде қарастырылмайтынын айта кеткен жөн. Бұл шөже балапандар бір тәуліктен кейін бордақылаудағы бройлер балапандарын өсіру цехына жіберілетіндіктен өз өндірісінің аралық өнімі болып табылатындығымен байланысты. Инкубаториядағы барлық жұмсалатын шығындар 8210 «Өз өндірісінің жартылай фабрикаттары» деген шотта жинақталады.

Нақты өнімге тікелей жатқызылуы мүмкін шығындарды саралап есепке алу үшін жоғарыда көрсетілген бірінші ретті аналитикалық шоттарына екінші ретті субшоттар шоттар ашу ұсынылады (сурет 24).

Шоттың кредиті Шот дебеті

8111/1 Бекітілген нормамен

8111/2 Нормадан ауытқу б/ша

1310 «Шикізат пен материалдар»

8112/1 Бекітілген нормамен

8112/2Нормадан ауытқу б/ша

**Негізгі өндіріс түрлері**

**Шоттар топтары**

1350 «Өзге қорлар»

1350 «Еңбекақы төлеу бойынша қысқа мерзімді берешек»

8113/1 Бекітілген нормамен

8113/2 Нормадан ауытқу б/ша

2420 «Негізгі құралдардың амортизациясы»

8114/1 Бекітілген нормамен

8114/2 Нормадан ауытқу б/ша

8410 «Жүкқұжат шығыстары»

8115/1 Бекітілген нормамен

8115/2 Нормадан ауытқу б/ша

Сурет 24 – Шаруашылық операцияларды шоттарда көрсету схемасы

Ескерту – Ұсынылатын модель негізінде автор әзірлеген

Мысалы, 8111 «Негізгі өндіріс – Бордақылаудағы бройлерлерді өсіру» шотына 8111/1 «Бекітілген норма бойынша», 8111/2 «Нормадан ауытқу бойынша» деген субшоттар. Осындай аналогия бойынша өндірістің барлық түрлеріне екінші ретті субшоттарды ашу қажет. ШЕА-ды ұйымдастырудың автоматтандыру жағдайында субшоттардың көп деңгейлі жүйесін пайдалану теңдестірілген азықтандыру үшін бекітілген нормалардан ауытқуларды жылдам анықтауға мүмкіндік береді.

Ең алдымен шығындар пайда болу орындарында, атап айтқанда, «Бордақылаудағы бройлерлерді өсіру», «Жөндеу төлдерін өсіру», «Ата-енелік табынды күтіп-бағу», «Құстарды сою» және «Терең өңдеу» цехтарында жинақталады. Әрине, өндірістегі барлық кәдуілгі шаруашылық операцияларды есепке алуда классикалық екі жақты жазу принципі сақталады. Мұнда екі жақты жазу әдісін қолдану негізінде жинақталған сомалар 24-суретте көрсетілген әр технологиялық процеске арнайы ашылған субшоттарда нормамен және одан ауытқу бойынша есепке алынады.

Нақты шығындардың нормативтік шығындардан ауытқуын көрсету мәселелерін зерттеуге арналған әдебиеттерді кешенді талдау негізінде 24-суретте көрсетілген арнайы шоттарды пайдалану ұсынылады. Ресейлік ғалым В.Э. Керимов ұйымдардың шоттарының жұмыс жоспарында ауытқуларды есепке алу және көрсету үшін арнайы синтетикалық шоттарды берудің орындылығын атап өтті. Оның пайымдауынша, бұл осы ауытқуларды ұйымның жекелеген бөлімшелері қызметінің нәтижелеріне тікелей есептеп шығаруға мүмкіндік береді [106, с.277]. Ресейлік ғалымның пікірін қолдай отырып, біз 1С бағдаларламасында, өнімнің нормативтік және нақты құнын ұсынылған субшоттардың көмегімен есептеуге болады деп санаймыз.

Ет бағытындағы үстеме шығыстарды есепке алуды ұйымдастырудың жағдайын зерттегеннен кейін, осы жанама шығындарды дәл бөлуде мәселелер бар екендігі анықталды. «Алатау-Құс» АҚ-ның бас бухгалтері үстеме шығыстарды бөліп тарату ставкасы ретінде ет бағытындағы өндірісте жеммен азықтандандыру күндерін қолданудың орынсыз екенін атап өтті. Сондықтан, біз осындай кәсіпорындарда өнімге үстеме шығыстарды тағайындау кезінде орын алған маңызды аспектілерге толығырақ тоқталамыз.

Ең алдымен, жанама шығындар қандай шығыстардан құралатыны зерделеніп, жіктеліп беріледі. Бұл жоғарыда айтылған шығындар жіктемесі бойынша кейбір жаңылысуларға жол бермейді. Мысалы, жанама шығындардың бір түрі болып саналатын жалпы өндірістік шығындарды белгілі бір қызмет түріне жатқызуға болмайды. Сондықтан, біз алдымен бұл шығындардың құрамын анықтаймыз, өйткені олар негізгі құс өсіру цехтарын да, көмекші және қосалқы өндірістерді де ұстауға кететін шығындарды қамтиды. Зерттелетін кәсіпорында құстарды өсіру цехтарынан басқа, сою және терең өңдеу цехы да бар екенін атап өткен жөн. Көмекші өндірістерге құрама жем зауыты, ақуыз цехы, тоңазытқыш модуль, автобаза, асхана және басқа да қосалқы шаруашылықтар жатады. Мұнда қосалқы өндірістердің толық тізімін берілмеуінің себебі – көптеген құс шаруашылығы кәсіпорындарында аталған өндірістер біркелкі бола бермейді, біреулерінде бар, ал бірқатарында жем зауыты да жоқ. Сонымен қатар, әрбір тиісті учаскеде қажет болатын зертхана, ветеринарлы-санитарлық қызмет, сантехниктер, вакцинаторлар қызметі бар.

8310 «Қосалқы өндірістер» синтетикалық шотын пайдалана отырып, барлық қосалқы өндірістер мен бөлімшелердің шығындарын жинап көрсетуге болады. Осы мақсатта келесідей субшоттарды шоттарды пайдалануға болады:

8311 «Құрама жем зауыты» (арнайы рецепт бойынша құрама жем)

8312 «Протеинді цех» (ет-сүйек ұны)

8313 «Автокөлік цехы»

8314 «Астық сақтауға арналған ангарлар»

8315 «Тоңазытқыш модуль»

8316 «Дайын өнім қоймасы»

8317 «Зоозертханасы»

8410 «Жүкқұжат шығыстары» синтетикалық жинақтап-тарату шотын пайдалана отырып, барлық қосалқы өндірістер мен бөлімшелердің үстеме шығындарын жинақтауға болады. Біздің пайымдауымызша, толық аяқталған тізбегі бар шаруашылық субъектілер үшін жанама шығындарды жеке технологиялық цикл бойынша бөлек жинақтаған орынды. Осы шотқа да келесідей аналитикалық шоттар ашылған жөн: 8411 «Бройлер балапандарын бордақылап өсіру цехтарының жанама шығыстары», 8412 «Жөндеу төлдерін өсіру цехтарының жанама шығыстары», 8413 «Ата-енелік табындарды күтіп бағу цехтарының жанама шығыстары», 8414 «Құстарды сою цехтарының жанама шығыстары», 8415 «Терең өңдеу цехының жанама шығыстары». Қолданылатын 1С бағдарламасы бөлінетін шығындардың әрбір тобы үшін талдамалық регистр құруға мүмкіндік береді және кез келген уақытта жинақталған сома туралы ақпарат алуға болады. Бұған, өз кезегінде, жоғарыда аталған алғашқы екі қосалқы өндіріс үшін екінші ретті субшоттар ашу арқылы қол жеткізіледі. Мұнда жоғарыдағы алғашқы екі қосалқы өндірістерге екінші ретті субшоттар ашу арқылы қол жеткізіледі.

Ұсыныс ретінде негізгі және қосалқы өнімдер мен дайын өнім шығармайтын өндірістерге субшоттарды жекелеп ашу беріледі (сурет 25).

Мұндағы ерекшеліктің бірі – ABC жүйесінде субшоттарды пайдалану арқылы бухгалтерлік есеп шоттарындағы шығындарды көрсетудің өзгеше тәртібі бар. Атап айтқанда, «жанама шығындар» бабы бойынша әр үстеме шығындарға жеке субшоттар ашылады. Бұл жанама шығындардың пайда болу себептерін анықтаумен және осы шығындарды өндірілген өнімдерге жатқызу тәртібімен байланысты [107, с.42].

Әдетте, АВС әдістемесін қолдану үшін алдында ескертілгендей, міндетті түрде жанама шығындарды дәл айқындап алу керек. Бұл ретте көмекке үшінші ретті субшоттар келеді, себебі жанама шығындарды көрсету үшін аталған шоттар бухгалтерлік есепте қосымша ашылады. Бұдан кейін сол қосалқы шоттарды шығындарды басқару үшін қолмен жинайды.

Сурет 25 – Жанама шығындар түрлері

Ескерту – Автормен құрастырылған

Мұнда «Еңбек ақы бойынша шығыстар» шотына келесідей үшінші реттік субшоттар ашуға болады:

– 8412/1/2 «Ата-аналық табындарды толықтыру үшін жөндеу төлдерін өсіру цехтары басшыларының еңбек ақы шығыстары»;

– 8412/1/2 «Ветеринариялық қызмет көрсететін қызметкерлердің еңбек ақы шығыстары»;

– 8412/2/2 «Құсхана қораларынан тірі құстарды сою цехына жеткізумен айналысатын көмекші жұмысшылардың еңбек ақы шығыстары»;

– 8412/2/2 «Шығарылатын құс еті өнімдеріне ветеринариялық-санитариялық сараптама жасайтын қызметкерлердің еңбек ақы шығыстары»;

– 8412/2/2 «Дайын өнімдерді сақтау және тұтынушыларға жеткізу кезіндегі аралық қызметтерді орындайтын персоналдардың еңбек ақы шығыстары».

Жанама шығыстар көптеген жеке шығын баптарын қамтығандықтан, кейбіреулеріне оларды есеп объектілері арасында бөлу үшін қолайлы тарату базасын таңдау қиын. Өндірісте жұмсалған шикізаттар мен материалдардың құны және жұмысшылардың жалақысы секілді жиі қолданылатын шығындар базалары ет бағытындағы кәсіпорындар үшін қолайлы емес. Әртүрлі үстеме шығыстар жиынтығынан тұратын шығындарды бөлу практикасын ұйымдастыру бойынша зерттеу нәтижелері технологиялық ерекшеліктерге сүйене, ӨӨҚ-н есептеуді жеңілдету үшін белгіленген коэффициенттер тәсілін қолданылатындығын анықтады. Белгіленген бөлу коэффициенттері жоспарланған көрсеткіштер негізінде құс өнімдерінің ассортименті мен маңыздылығығына қарай жасалады. Мысал ретінде инкубацияға жіберілетін жұмыртқаның өзіндік құнына көп бөлігі, ал үшінші тарапқа (тұрғындарға) сатылатын салмағы мен сапасы жағынан инкубаторийге жарамай қалғандарға аз бөлігі үлестіріледі. Зерттелген кәсіпорындардың бас бухгалтерлері шығындарды бөліп үлестіруде пайдаланылатын коэффициенттерді өздері белгілемейтінін, оларды экономистер анықтайтынын айтты. Экономистер белгілеген бөлу коэффициенттерінің орындылығына күмән келтірмеу үшін қандай түсініктемелер мен негіздемелер беруге болады? Бұл бір жағынан, технологиялық-өндірістік тізбегі күрделі, екінші жағынан дайын өнімдермен қатар, қосалқы, аралық өнімдер өндіретін құс шаруашылығының жанама шығындарының қаншалықты дәл бөлінетін көрсетеді? Мұндай сұрақтардың бас бухгалтерлерді де мазалайтынын зерттеу жүргізу барысында байқадық.

Шығындар тобы есеп объектілеріне дәстүрлі ӨӨҚ-н есептеу әдістеріне тән бір ғана бөлу базасын қолдана отырып бөлінгенде, оларды бөліп үлестірудегі дәлдік те, нақтылық та төмендейді. Айта кету керек, кейбір шығындар белгілі бір процеспен байланысты көрсетпейді, аналитикалық жағынан анық емес, сондықтан оларды белгілі бір өндіріс түріне жатқызу түрлерінің критерийлері түсініксіз. Осыған байланысты, қызмет түрлерін анықтағаннан кейін, біз жанама шығындардың жекелеген түрлері бойынша әр процеспен байланысын көрсеттік (кесте 13). Олардың белгілі бір қызмет түрлерімен байланысын анықтау үшін негізделген және логикалық тәсілді қолдану шығындар драйверлерін дұрыс таңдауға ықпал етеді.

Кесте 13 – Шығындардың нақты қызмет түрлеріне қатыстылығы

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Жанама шығындар | Қызмет түрлері | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | |
| Жанама шығындар | A1 | A2 | A3 | A4 | A5 | A6 | A7 | A8 | A9 | А10 | А11 | A12 | A13 | A14 | A15 | А16 | |
| Амортизация | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | Х | X |
| Электр энергияға кететін шығындар | X | X | X | X | Х |  | X | X | X | X | X | X | X | X | Х |  |
| Газ | Х | Х |  |  | Х |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| ЖЖМ кететін шығыстар | X | X | X | X | X |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | X |
| Дәрі-дәрмектер мен вакцинаға жұмсалатын шығыстар | X | X | X | X |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Зарарсыздандыру материалдары бойынша шығыстар | X | X | X | X | Х |  | X | X | X | X | X |  |  |  |  |  |
| Төсеніш материалдарына кететін шығыстар | X | X |  |  | Х |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Сумен қамтамасыз ету шығыстары | X | X |  |  | X |  | X | X | X | X |  |  |  |  |  |  |
| 13 кестенің жалғасы | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 |
| Көмекші еңбек:  - технолог, мал дәрігерлері, қойма меңгерушісінің еңбекақы шығындары  - жөндеу және техникалық қызмет көрсететін жұмысшылардың еңбекақы шығындары  - өзге де қосалқы жұмысшылардың еңбекақы шығындары | Х | Х | Х | Х | Х | Х | Х | Х | Х | Х | Х |  |  |  | Х | Х |
| Салықтар мен төлемдер | X | X | X | X | Х | X |  | Х | Х | Х | Х |  |  |  |  | Х |
| Полиэтилен қаптар және гофрленген ыдыстарға кеткен шығыстар |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | Х | X |  |  | Х |
| Тазалау материалдары | X | X | X | X | X | Х | X | X | X | X | X |  |  | X |  |  |
| Ескерту – Автормен әзірленген | | | | | | | | | | | | | | | | |

13-кестеде жанама шығындардың жекелеген түрлерінің қай қызметтермен байланысты екеніне ерекше назар аударған жөн. Мәселен, «Инкубатор» қызмет түрінің шығындары жалақы, электр қуаты, вакцинация, дезинфекция, амортизация және басқа да шығындар сияқты шығыстардың әртүрлі санаттарын қамтиды. «Бордақылау үшін бройлер балапан құстарын өсіру» сияқты тағы бір қызмет түрі тек осы процеске байланысты үстеме шығындардың түрлерін есепке алады. Осылайша, шығындар мен бөлу базасы арасындағы себептік байланыстың анық болмауы толықтай жойылады.

Бұл кезеңде қызметтерге үстеме шығыстарды, содан кейін қызмет шығыстарын, тек сол қызметке арналған шығындарды объектілерге бөлу қажет. Басқаша айтқанда, бұл қадам қызмет түрлеріне үстеме шығыстарды бөлу, содан кейін қызмет түрлерінің шығындарын есеп объектілеріне бөліп үлестіруді көздейді.

Шығыстарды қызмет түрлері бойынша бөлмес бұрын зерттеу барысында жұмсалынған ресурстар туралы деректер жиналады. Шығындар бойынша деректер негізінен қаржылық есептілік мақсаттары үшін операцияларды тіркейтін бухгалтерлік есеп жазбаларынан алынады (Қосымша В). Кейбір шығындар тікелей және жанама шығыстарды да қамтиды, мысалы персоналдардың еңбек ақысы бойынша шығындар. Мұнда белгілі бір процессте, мәселен бройлер құстарын бордақылап өсіретін цехтарда жұмыс істейтін жұмысшылардың еңбек ақысы – тікелей шығындар санатында, ал өнімнің сапасын бақылайтын персоналдар – жанама.

Әдетте, жанама шығыстарды есепке алудың соңғы кезеңі әрбір есепті кезеңнің соңында тиісті субшоттардың жабылуымен аяқталады. «В» қосымшасында әрбір тиісті субшоттың жабылуы бойынша шоттардың корреспонденциясы келтірілген. «В» қосымшасында 8110 «Негізгі өндіріс» шотының тиісті шотына жанама шығындарға ашылған әрбір субшоттың жабылуы бойынша бухгалтерлік жазбалар келтірілген. Осылайша, бухгалтерлік есепті жүргізу бойынша ережелер мен белгіленген талаптар бұзылмай, әрбір есепті кезеңнің соңында 8410 «Жүкқұжат шығыстары» уақытша шотында сальдо (қалдық) болмайды.

«Тағамдық жұмыртқа бағыты бойынша өндірістік табындағы ересек тауықтар» секілді технологиялық топтың негізгі өнімі әртүрлі санаттағы тағам ретінде пайдалануға болатын жұмыртқалар болатыны жоғарыда айтылған. Тағамдық жұмыртқаның өзіндік құнын есептеуде қосалқы өнімдердің құны жұмсалған шығындардан шегерілетін әдістеме қолданылады, оны 14-кестеден көруге болады. Мұндағы есептеулер қарапайым, өндіріске жұмсалған тікелей шығындар, жанама шығындардың қосындысы жинақталып есептеледі, одан қосалқы өнімдер құны шегеріледі, сосын өндірілген жұмыртқалар санына бөлінеді.

Кесте 14 – Тағамдық жұмыртқаның өзіндік құны

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Өлшем бірлігі | Сомасы |
| 1 | Негізгі өнім | мың дана | 20 000 |
| 2 | Қосалқы жанама өнім | мың теңге | 55 440 |
| 3 | Өндірістік шығындар барлығы | мың теңге | 800 000 |
| 4 | Тікелей шығындар | мың теңге | 512 000 |
| 5 | Жанама шығындар | мың теңге | 288 000 |
| 6 | Бір ондық жұмыртқа өзіндік құны | теңге | 372,28 |
| Ескерту – Шартты сандар негізінде автормен әзірленген | | | |

Ал құс еті бағытындағы субъектілерде ӨӨҚ-н есептеу эксперимент ретінде ұсынылған модель бойынша шартты сандармен берілген есептемесі Г және Ғ-қосымшаларында беріледі. Бұл есептемеде тек салқындатылған бройлер етіне (ұшасына), нақтырақ айтқанда бір кг бойынша ӨӨҚ көрсетілген.

Бухгалтерлік есептегі бақылау және ақпараттық функцияларының маңыздылығы айтарлықтай артқанын А.К. Ержанов, К.Т. Тайгашинова да өз монографиясында атап өткен [128]. Ұсынылып отырған модель «дереу ұсыну» жағдайында кәсіпорынның шаруашылық қызметінің шеккен шығыстары мен орын алған фактілері туралы ақпарат алуға, сондай-ақ болашақта қай бағдармен жұмыс істеуін айқындауға мүмкіндік береді. Құс шаруашылығы субъектілерінің көптеген басшылары одан әрі жұмыс істеудің болашақ параметрлеріне алаңдайды, осыған байланысты тиімді бизнес сегменттерін анықтауда оларға тиісті мәліметтер мен ақпарат қажет.

Жоғарыда айтылғандардан көрініп тұрғандай, ұсынылатын калькуляциялау моделі шығындар есебінің екі жүйесінің үйлесімі ғана емес, құс өсірудегі есеп тәжірибесін ұйымдастырушылық және әдістемелік қайта құрылымдау болып табылады.

**2-бөлім бойынша тұжырымдама**

Бұл бөлімде, біріншіден, құс шаруашылығының негізгі екі бағыты – бройлер еті мен тағамдық жұмыртқа өндіруші субъектілердің өндірісіндегі өзіндік ерекшеліктер жан-жақты қарастырылды.

Екіншіден, тағамдық, инкубациялық жұмыртқа және бройлер тауық етін өндіретін, әрі өңдейтін кешенді циклдары бар құс шаруашылығы кәсіпорындарына өндірістік функцияларына негізделген жауапкершілік орталықтар жіктемесі ұсынылды. Құс өнімдерін өндіруге қатысы бар жауапкершілік орталықтар екі бағыт бойынша әзірленді: негізгі өндірістік технологиялар және көмекші қосымша бөлімшелер.

Үшіншіден, бұл зерттеу құс фабрикаларының басым көпшілігі нормативтік және нақты шығындарды есептеуге негізделген әдістер сияқты шығындар есебі мен ӨӨҚ есептеудің дәстүрлі әдістерін қолданатындығын көрсетті.

Төртіншіден, нақты өзіндік құн бойынша шығындарды есепке алудың қолданыстағы әдісін талдау дәл осы есепке алу практикасының тиімділігінің төмендігін анықтауға мүмкіндік берді.

Бесіншіден, біз жүргізген зерттеу нормативтік әдіс пен ABC жүйесінің элементтерін қамтитын шығындарды есепке алудың аралас моделін қолдану мүмкіндігі туралы жалпы қорытынды жасауға мүмкіндік берді. Нақтылайтын болсақ, біз ұсынатын модельде екі жүйелердің үйлесімі – «нормативтік калькуляция бойынша тікелей шығындар – АВС бойынша жанама шығындар» қағидатын дәйекті жүзеге асыруға негізделген.

Алтыншыдан, ұсынылып отырған шығындар есебінің аралас моделінде бухгалтерлік шоттар мен субшоттардың көп деңгейлі жүйесін қолдану әдістемесі зерделеніп ұсынылды. Нәтижесінде бірінші, екінші, үшінші реттік деңгейлі субшоттар көмегімен ұйымның тікелей шығындары да, жанама шығыстары да толық бақылауда болады және ақпараттың талдамалылығы артады.

Осылайша, бұл тұжырымдар толық аяқталған технологиялық циклі бар ет бағытындағы құс фабрикаларының есеп тәжірибесінде де, жоғары оқу орындарының оқу процесінде де қолданыла алады.

**3 ҚҰС ШАРУАШЫЛЫҒЫ КӘСІПОРЫНДАРЫНДА ОЗЫҚ ЗАМАНАУИ ШЫҒЫНДАРДЫ ЕСЕПКЕ АЛУ ЖҮЙЕЛЕРІН ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ**

**3.1 Қазақстанда АВС жүйесін қабылдауға және енгізуге әсер ететін факторларды талдау**

Соңғы төрт онжылдықта басқару есебінің жүйелері мен практикаларында инновациялардың өсуі байқалды және ол кәсіби мамандарға белгілі.

Дамыған елдердің компанияларында қолданылатын шығындар есебі мен оларды басқарудың заманауи жүйелері дәстүрлі есепке алу әдістерімен салыстырғанда едәуір артықшылықтарға ие. Экономиканың әртүрлі салаларындағы компаниялардың АВС жүйесін қабылдауына әсер ететін факторларды анықтаумен байланысты тақырып экономикасы дамыған елдердің зерттеушілері арасында өте танымал. Нарығы қалыптасып келе жатқан елдердің компанияларында әртүрлі факторлар мен АВС жүйесін қабылдау арасындағы байланыс жеткілікті зерттелмеген. Кейінгі онжылдықтарда көптеген шетелдік зерттеушілерді компаниялардың ABC-ті қабылдауына әсер ететін факторларды түсіндіруге қатысты сұрақтар мазалайтыны байқалады.

АВС қабылдау деңгейі технологиялық, ұйымдастырушылық, мінез-құлық және басқа контекстік факторлармен түсіндіріледі. Аталған әр факторлар тобына жекелеген теория негіз болады және оның ықпалы белгілі бір түсіндіріледі.

Көптеген басылымдарда жарияланған зерттеулер нәтижесі бихевиористикалық факторлар мен қызмет түрлеріне негізделген шығындар есебі жүйесін қабылдап енгізуі арасындағы байланыс қарама-қайшы болғанын көрсетеді. Ақпараттық технологияларға байланысты факторлардың осы АВС-ті қабылдауына әсері бірқатар зерттеулерде оң байланыс көрсетсе, керісінше, кейбір жұмыстарда мүлде әсері болмайтынын дәлелденген. Мұндай қарама-қайшы нәтижелер ұйымдастырушылық және контекстік факторларға да қатысты [111, p.163 112, p.249, 113, p.399]. Бұдан басқа технологиялық факторлар арасынан жанама шығыстар деңгейі және өнімнің әртүрлілігі, техникалық фактордың бірі ақпараттық технологиялар сапасын айтуға болады.

Алдында айтылғандай, бұл жүйе менеджерлерге шешім қабылдау үшін нақты шығындар туралы құнды, уақтылы және сенімді ақпарат береді, осылайша басқару шешімдерін қабылдау процесін жеңілдетеді. М. Госселиннің пікірінше, АВС жүйесін енгізу процесі 2 кезеңнен тұрады. Бұл дәйекті үрдістер: 1) АВС-ті енгізу және қолдану туралы шешім қабылдау 2) іске асыру процесінің өзі [129].

Кейбір зерттеулерде ABC жүйесін қабылдау мен енгізу арасындағы тек ұйымдастырушылық, мінез-құлық және техникалық факторлармен байланысты зерделенді [111, p.163]. Д. Браун және басқалары австралиялық фирмалардың АВС-ке бастапқы қызығушылығына және олардың оны қабылдау немесе қабылдамауына 7 технологиялық және ұйымдастырушылық факторлардың әсерін талдады [130, р.329]. М. Аль-Омири және К. Друри зерттеуінің нәтижелері шығындарды есепке алу жүйесінің күрделілігінің жоғары деңгейі белгілі бір факторлармен оң байланысты екенін көрсетті. Осы факторлардың ішінде шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы, бәсекелестіктің қарқындылығы, басқарудың басқа инновациялық әдістерін қолдану дәрежесі, ұйымның мөлшері сияқты контекстік факторлар бар. Сонымен қатар, үнемді өндіріс әдістерін қолдану дәрежесі және бизнес секторының түрі секілді факторлар да бар [113, р.399]. Бұдан өзге, М. Шаут ұсынған модель тек өнімдердің әртүрлілігі сияқты технологиялық фактордың ықпалын зерттеген, ал қалған ықтимал детерминанттарды елемеген [131]. Кейінгі зерттеуде контекстік факторлардың АВС-ті қабылдауға әсерін бағалау үшін бәсекелестіктің қарқындылығы, шығындар құрылымы, шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы, стратегия және салалық сектор секілді айнымалыларды қарастырған. Осы кейінгі жұмыстың авторы Р. Рэнкин өзінің зерттеуінде басқа факторлардың әсерін ескермеген [132].

Алдыңғы зерттеу нәтижелерін бір-бірімен орынсыз салыстыру дұрыс емес, себебі әр әсер етуші топтың ішінде бөлек қарастырылмаған факторлар да болуы мүмкін. Мысалы, бір зерттеуде тек бір ғана ірі компанияға енгізу қарастырылса, ал өзге жұмыстар зерделенетін факторлардың әсерін нақты елдің ұйымдары негізінде жүргізілгендігімен ерекшеленеді. Сонымен қатар, зерттеудің экономикасы мықты дамыған елде немесе дамушы мемлекеттің ұйымдары деректеріне сүйене жүргізілгендігі де маңызды. Мұны басқару есебінің жүйелері мен практикаларындағы инновациялар дамушы елдердің ұйымдарына кешеуілдеп жететіндігімен түсіндіруге болады.

Айта кетейік, соңғы 20 жыл ішінде АВС-ті нақты компанияға енгізуді зерделеген жұмыстарда оны іске асырудың әр кезеңінде бірқатар факторлардың сәтті ықпал еткендігі айқындалған. Бастапқы қызығушылық пен ниет танытқан кезеңде мұндай оң әсер ететін факторларға мыналар жатады: жоғары басшылықтың қолдауы, ішкі көшбасшының болуы, ұйымның мөлшері.

Бастапқы кезде өндірістік кәсіпорындар ғана функциялар бойынша есепке алу жүйесін енгізген, содан кейін оны қызметтер көрсететін әртүрлі секторларға енгізе бастаған. Экономиканың салалары бойынша талдау жасайтын болсақ, онда қаржы секторындағы компанияларда АВС-ті қабылдау жоғары болған.

АВС-ті қабылдауға әсер ететін факторларды зерттеген көптеген жұмыстарға талдау жасау үшін оларды үш түрге бөлуге болады. Бірінші типтегі жұмыстарда функционалды есептеу жүйесін қабылдауға оң және теріс әсер ететін факторлар бір-бірінен бөлек зерттелетіні көрсетілген. Бұл зерттеулерде айнымалылар арасындағы модеративті де, медиативті де байланыстар тексерілмейді.

Екінші типтегі жұмыстар АВС-ті қабылдауға факторлардың, яғни айнымалылардың өзара біріккендегі әсеріне зерттеу жүргізілгендігімен ерекшеленеді. Өкінішке орай, модераторлар да, медиаторлар да зерттелетін екінші типтегі зерттеулер аз кездеседі. Осы жарияланымдардың ішінде Мартин Шаут, Фонг Нгуен секілді авторлардың мақалаларын атап өтуге болады.

Үшінші типтегі зерттеу жұмыстарында басқару есебінің жетілдірілген ШЕАЖ-нің бірі АВС-ті қабылдаған және оны қолданып отырған компаниялардың қандай жақсартуларға қол жеткізгендігі арасындағы байланыс зерделенген. Р. Банкирдің екі бірлескен авторлармен жүргізген зерттеуінде АВС кәсіпорынның өнімділігіне тікелей әсер етпейтіні, бірақ оларды арттыруда байланыстырушы медиативті рөл атқаратындығы дәлелденді [133]. Басқаша айтқанда, американдық өндірістік кәсіпорындар өнімнің өзіндік құнын, өндіріс циклінің уақытын және өнімдердің сапасын жақсарту үшін АВС шығындар есебі жүйесін қолданады.

Алдыңғы жұмыстарға кең шолу жасау барысында шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы және өнімдердің әртүрлілігі сияқты айнымалылар, ШЕА-дың жетілдірілген жүйесін қабылдауға тұрақты оң әсері расталмағаны анықталды. Сондай-ақ талданған жұмыстардың ешқайсысында біз бухгалтерлердің әр түрлі өнімдермен калькуляция дизайнын жасауға қатысуы сияқты айнымалылардың модерациялық байланысын, оның АВС-ті қабылдауға әсері зерттелгенін таба алмадық. Сондықтан, біз құс шаруашылығы кәсіпорындарының АВС-ті қабылдауына өнімдердің алуан түрлілік деңгейіне және шығындар туралы ақпараттың маңыздылығына тәуелділігін зерттейтін жұмысты Scopus базасындағы журналда жарияладық. Біздің зерттеу жұмысымызда, сонымен қатар, жоғарыда аталған жүйені қабылдауға бухгалтерлердің ШЕАЖ дизайнын әзірлеуге қатысуы және өнімдер әртүрлілігі секілді айнымалылардың интерактивті әсері зерделенді.

Назарға алынған теорияларға келетін болсақ, осы сипаттағы зерттеулерде төмендегілердің үстемділігі анықталды: кейбір зерттеушілер мәжбүрлі изоморфизм немесе инновацияның диффузиясын, ал басқалары күтпеген жағдайлар теориясын қолданды. Мәжбүрлі изоморфизм теориясы компания басшылығының талабы немесе салалық ұйымдардан болуы мүмкін, ұйымдардың белгілі бір ШЕАЖ-ін қабылдауы мен енгізуі үшін ресми және бейресми қысымды білдіреді. Тек кейбір зерттеушілер ғана ABC-ті қабылдау мен әртүрлі факторлар арасындағы байланысты зерттей отырып, өзін-өзі анықтау теориясына сүйенген [119, р.748]. Ал біздің зерттеуімізде зерделенетін факторларға қолдау көрсету үшін күтпеген жағдайлар мен өзін-өзі анықтау (өзін-өзі анықтау) теориялары бірге қолданылды.

Жоғарыда айтылып өткендей, күтпеген жағдайлар теориясы ШЕА-дың күрделі инновациялық жүйелерін қабылдауға арналған басқарушылық есеп зерттеулеріндегі басты басым теориялардың бірі. Дәстүр бойынша, сәйкестік тұжырымдамасы күтпеген жағдайларға негізделген зерттеулерде негізгі тұжырымдама ретінде айтылды. Бұл тұжырымдаманың мәні белгілі бір жағдайларда нақты бір ұйымдар үшін басқару есебінің қай жүйелері ең қолайлы болуы мүмкін екенін анықтау болып табылады. Дэвид Отли күтпеген жағдайлар теориясына негізделген басқару есебі аясындағы зерттеулерге шолу жасай отырып, тәуелсіз айнымалыларды сыртқы және ішкі деп бөлді. Ол негізгі ішкі тәуелсіз айнымалыларға ұйымның мөлшері, ақпараттық жүйелер және компания қызметкерлерінің қатысуы кіреді деп атап өтті [134].

Өзін-өзі анықтау теориясы бухгалтерлердің шығындар жүйесін жобалауға қатысуын теориялық қолдау үшін қолданылады. Лауазымды қызметтегі тұлға өз ұйымында қандай да бір өзгеріс енгізгісі немесе үрдісті жаңартқысы келсе, нәтижесінде сол компанияның белгілі бір тәжірибесін жақсартса, оған мотивация керек. Бұл ынталандырушы механизм адамның қабылдау және оны енгізу кезінде мінез-құлқын, іс-қимылдарын белсенді ететінін негізге ала отырып, өзін-өзі анықтау теориясында қарастырылған қажеттіліктермен түсіндіріледі (сурет 26).

Сурет 26 – Ынталандырушы механизмді басқарудағы қажеттілік түрлері

Ескерту – [135] Әдебиет негізінде автормен құрастырылған

Осы өзін-өзі анықтау теориясының негізін қалаған ғалымдардың пікірі еш пікірталас тудырмайды деуге болады, өйткені 26-суретте берілгендей, ынталандырудың үш негізгі қажеттіліктері бар. Бірінші қажеттілікке тоқталсақ, сөзсіз, егер компанияның бас бухгалтері немесе қаржы директоры жетілдірілген есеп жүргізу жүйесіне өткісі келсе, оларға таңдау және ерік-жігер сезімін беру керек. Сонда ғана олардың автономияға деген қажеттілігі қанағаттандырылады.

Құзіреттілік тұрғысындағы қажеттілік – бұл жетілдірілген ШЕА жүйесін қабылдап-енгізуде белгілі бір лауазымдағы тұлғалар ғана және олардың білімі, тәжірибесі мен іске асыру қабілеттілігі сай келуін білдіреді. Жақындық (туыстық) қарым-қатынастың қажеттілігі, біздің ойымызша, шығындар есебі жүйесін дамытуда бухгалтерлер басқа бөлімшелердің басшыларымен және қызметкерлерімен бірге кеңесуі, талқылауы керек. Демек, олар шығындарды бөлудің әртүрлі базаларын пайдалану және қолдануға болатындығы туралы білімдерімен, тәжірибелерімен бөлісе алады және бұл қызметкерлердің жақындасуына әкеледі.

Соңғы жүргізілген зерттеудің біреуінде осы жүйені қабылдауға өзара бірігіп ықпал ететін айнымалылардың әсерін зерттеу арқылы қайта қарастырылады (сурет 27). Нақтылайтын болсақ, өнімдердің әртүрлілігі және бухгалтерлердің ШЕАЖ-ін жобалауға қатысуы мен АВС-ті қабылдау арасында оң байланыс бар екенін көрсетеді. Мұнда өнімдердің әртүрлілік деңгейі бухгалтерлердің өнімнің өзіндік құнын есептеуді жобалауға қатысуымен біріктіре қолданылады. Бұл жұмыс ABC жүйесін қабылдау детерминанттары туралы әдебиеттер мен зерттеулерді келесі жолдармен толықтырады. Біріншіден, осы жүйені қабылдауға өзара бірігіп ықпал ететін айнымалылардың әсерін зерттеу арқылы қайта қарастырылады. Алдыңғы зерттеулерде көбінесе АВС-ті қабылдау мен өнімдердің әртүрлілігі арасындағы байланыс аддитивті болған және басқа факторлармен өзара бірлесіп немесе интерактивті ықпалы жан-жақты зерттелмеген.

Сурет 27 – Зерттеу моделі

Ескерту – [136] Әдебиет негізінде автормен құрастырылған

Бүгінгі күнге дейінгі жүргізілген зерттеулерде компанияларда АВС-ті қабылдауды көбінесе дихотомиялық айнымалы ретінде қарастырылған, сол себепті бұл жұмыста тәуелді айнымалы ретінде осы фактор алынды.

АВС үлгісін әзірлеу мен енгізу жөніндегі командаға тартылған қызметкерлерді белсенді қолдау және олардың қабылдауын арттыру осы жүйенің сәтті болуының маңызды факторларының бірі ретінде қарастырылады. Ешқандай компания алдыңғы қатарлы есеп жүйелерін өз қызметкерлерінің білімін, дағдылары мен кәсіби шеберліктерін пайдаланбай ойдағыдай енгізе алмасы сөзсіз. Осылайша, Л. Лю және Ф. Пан пікірі бойынша, қызметкерлердің белсенді қатысуы және мамандарды тарту АВС тұжырымдамасының қытайлық ұйымға таралуына ықпал етті [112, р.262]. Ал Джон Иннес және басқалары қызметкерлердің ықпалын талқылай келе, керісінше, аталған жүйені сәтті енгізуге бухгалтерлердің қатысуы оң нәтиже бермейді деп мәлімдеген [137].

Екіншіден, біз шығындар туралы ақпараттың маңыздылығының және өнімнің әртүрлілігі ұйымдардың ABC-ті қабылдап енгізуіне әсерін зерттедік. Біз зерттеу моделіне тұрақты нәтиже көрсеткен бұрын зерттелген факторларды қоспадық.

Бұл жүйені қабылдау ықтималдығына кейбір факторлардың әсер ету күші дамушы елдермен салыстырғанда дамыған елдерде әр түрлі болуы мүмкін. Мұндай факторларға шығындар туралы ақпараттың маңыздылығын жатқызуға болады. Дамыған елдерде жұмыс істейтін компаниялар осы фактордың маңыздылығын растайды, ал нарығы дамып келе жатқан елдердің ұйымдары үшін оның өзектілігі батыс елдердегідей аса маңызды емес. Бұл, ең алдымен, шетелдік компаниялардың басшылығында шығындар мен олардың аналитикасы туралы нақты ақпаратқа деген қажеттілік әлдеқайда жоғары екендігіне байланысты.

Кейбір зерттеуде орын алған ескертулердің бірі – бұл ABC жүйесін бағалауда мінез-құлықтық (жеке) және ұйымдастырушылық факторлар арасында ешқандай айырмашылық жоқ секілді көзқарастың болуы [138]. Сол жұмыстың авторлары компанияның сыртқы және ішкі ортасының жағдайлары мен жеке адамның сипаттамаларын «контексттік» факторлар деген жалпы атаумен біріктіреді. Бірақ та осындай көзқарас қайшылықты нәтижелерге әкелуі мүмкін.

Біз негізінен ұйымдастырушылық факторлар – бұл ұйым ішіндегі процестер мен сол ұйымның айналасындағы ортаға байланысты факторлар ғана деп қарастырамыз. Осы пікірді қолдаушылар қатарында Д.А. Браун, П. Бут, Ф. Джакоббе және басқа да авторлар бар. Инновацияның таралу теориясына сәйкес Эверет Роджерс контекстік факторларға инновация мен қабылдаушының сипаттамасын, қоршаған ортаға немесе нақты бір елге қатысты басқа әсер етуші факторларды жатқызады. ABC жүйесінің салыстырмалы артықшылығы, оның үйлесімділігі, ұйымдастырушылық мәдениеті, компания стратегиясы, бәсекелестіктің қарқындылығы, елдің даму деңгейі және басқалар контекстік факторлардың мысалы болып табылады [139]. Сондай-ақ, Д. Аскарани мен Х. Йездифар секілді авторлардың зерттеуінде диффузиялық, яғни таралу үрдісі ABC жүйесін енгізу кезінде контекстік фактор ретінде қарастырылады [140].

Зерттеу дизайнына келетін болсақ, бұл жұмыста сандық нұсқа таңдалды, нақтырақ айтқанда, түсіндірмелі (explanatory) түрдегі бағытта жүргізілді. Зерттеу моделіне енгізілетін айнымалылар белгілі бір теорияларға сүйенеді, басқаша айтқанда, дәлелдеуді қажет ететін зерттеу гипотезалары теориялар негізінде құрылады. Біздің жұмысымызда құс фабрикалары арасында АВС-ті қабылдау, яғни оның таралу деңгейін зерттеу үшін жиі қолданылатын сауалнама әдісі таңдалып пайдаланылды.

Ұйымдарда АВС-ті қабылдауға әсер ететін факторларды зерделеген әдебиеттерге шолу негізінде мәліметтер жинау үшін біз сауалнама әзірледік. Алдымен сауалнама пилоттық зерттеу үшін академиялық қызметкерлер мен тәжірибелі бухгалтерлер арасында таратылды. Бұл зерттеу Google Форм платформасының технологиялық құралын қолдану арқылы жүргізілді.

«Қазақстанның құс өсірушілер одағы» Заңды және жеке тұлғалар бірлестігі (ЗЖТБ) мәліметтері бойынша зерттеу жүргізілген кезде республикада 58 құс фабрикасы жұмыс істеген. Сауалнама тек электронды пошта арқылы жүргізілді және осы зерттеуге қатысуға шақыру «Қазақстанның құс өсірушілер одағы» ЗЖТБ арқылы жіберілді. ЗЖТБ «Қазақстан құс өсірушілер одағы» Қазақстанның барлық құс өсірушілерінің мүддесін қорғаушы алаң бола отырып, осы саладағы ғылыми зерттеулер мен озық технологияларды қолдайды.

Біз ЗЖТБ басшылығына сауалнамаға бір ұйымнан тек бас бухгалтер немесе қаржы директоры қатысу керектігі туралы алдын-ала ескерттік, өйткені басқа қызметкерлердің ақпараттылығы төмен болуы мүмкін. Олар кәсіпорынның атынан жауап беретін респонденттер ретінде таңдалды, өйткені ескертілген лауазымдағылар зерттеу мақсаттары үшін қажетті ақпаратқа ие және олардың жауаптарын сенімді деп санауға болады. Сауалнама сұрақтарына жауаптар иесіздендірілген түрде келіп түсті, бұл респонденттерге берілген толық құпиялылықты дәлелдейді. Бір ай ішінде 43 толтырылған сауалнама алынды. Алынған деректер SmartPLS және SPSS бағдарламалық пакеті арқылы өңделді. Нақтылап айтатын болсақ, факторлық талдау жасау үшін біз SmartPLS бағдарламасын, ал логистикалық регрессия нәтижелерін алу мақсатында SPSS статистикалық пакеттік бағдарламасын қолдандық.

Сауалнамадағы сұрақтар зерттеу моделінің төрт айнымалыларын өлшейді, сол үшін оларды өлшеп бағалайтын құралдарына тоқталамыз. Сұрақтардың барлығы дерлік алдыңғы жүргізілген зерттеулерден алынды және бірқатар өзгертулер енгізіліп, құс шаруашылығы субъектілеріне қарай бейімделді. Анығырақ айтқанда, шығындар туралы ақпараттың маңыздылығын бағалау үшін 2017 жылғы Софи Хузи мен Куанг-Хуи Нго секілді зерттеушілердің мақаласынан алынды [119, р.769-770]. Аталған авторлардың жүргізген сауалнамасынан, сондай-ақ бухгалтерлердің ШЕАЖ дизайнын әзірлеуге қатысуын өлшеп бағалайтын алты элементтен тұратын сұрақтар алынып, біздің зерттеуге лайықтап бейімделді. Себебі олар өз зерттеуінде менеджерлер тарапынан қарастырып зерттеген, ал біздің жұмыста бухгалтерлер тұрғысынан зерттеу жүргіздік. Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы және бухгалтерлердің қатысуы секілді екі тәуелсіз айнымалылардың элементтері 7 балдық Likert шкаласы бойынша өлшенді. 7 балдық шкала келесідей: 1 – «мүлде келіспеймін», 2 – «келіспеймін», 3 – «ішінара келіспеймін», 4 – «жауап беруге қиналамын», 5 – «ішінара келісемін», 6 – «келісемін», 7 – «толық келісемін».

Зерттеу моделіндегі келесі бір тәуелсіз айнымалы – өнімдердің әртүрлілігі. Осы фактордың біздің зерттеуде маңызды болғанын ескере келе, алдыңғы зерттеулерде жүргізілген өлшеу құралдарына талдау жүргіздік. Осы айнымалыны өлшеу құралын сипаттайтын/қарастыратын болсақ, М. Шаут жүргізген зерттеуде қолданылған сұрақтарға назар аудардық. Өйткені бірқатар зерттеушілер өз жұмыстарында осы айнымалыны тәуелсіз фактор санатында зерттеу моделіне қосып, оның әсерін зерделеген. Өткен ғасырдың соңына қарай басылып шыққан ғылыми мақалаларда авторлар өнімнің әртүрлілігі деңгейін өлшеуде бір-біріне ұқсамайтын бірнеше өлшемдерді қолданған. Атап айтқанда, бір зерттеуде өнім нұсқаларының саны, екінші зерделеген жұмыста өндірістің күрделілігіне қарай, ал тағы бір еңбекте өнім желілерінің санына қатысты анықтап өлшеген. Авторлар бойынша айтсақ, өнім нұсқаларының санын Т. Мальми [141], өндіріс күрделілігі бойынша К.Р. Крумвиде [142], Кларк және оның әріптестері [143] өнім желілерінің санымен анықтаған.

Өнімдердің әртүрлілігін өлшеудің жаңартылған өлшемін австриялық зерттеуші М. Шаут әзірлегенін анықтадық. Біздің пайымдауымызша, алдыңғы зерттеулерге қарағанда өнімдердің әртүрлілігін өлшеуде екі сұрақ қолданған осы М. Шауттың өлшемі құс шаруашылығы өндірісіне икемді, әрі ыңғайлы. Біздің зерттеуде алуан түрліліктің деңгейін өлшеуде құс өнімдерін өндіру және есепке алу ерекшеліктері ескерілді. Алдыңғы бөлімде қарастырылғандай, инкубациялық пен тағамдық жұмыртқалар данаман, бройлер еті массаны өлшейтін бірлікпен, тәуліктік балапандар – құс басы санымен есептелетіндіктен, физикалық өлшемдер тұрғысынан анықтаған жөн. Сондықтан сауалнамадағы өнімнің әртүрлілігіне қатысты сұрақтар дайын өнімдер қоймасындағы бірліктер саны, яғни физикалық өлшем және өндірістің күрделілігі секілді нұсқада берілді.

Зерттеудегі іріктеме 5 шағын (11,6%), 35 орта бизнес субъектісінен (81,4%) және 3 ірі құс шаруашылығы ұйымынан тұрады (сурет 28).

Сурет 28 – Сауалнамаға қатысқан құс фабрикаларының мөлшері

Ескерту – Алынған зерттеу нәтижесі негізінде автор әзірлеген

Жүргізілген зерттеудің алғашқы кезеңінде іріктемедегі құс шаруашылығы ұйымдарының жалпы сипаттамаларына тоқталамыз. JIT және TQM сияқты өндірістік әдістерді қолдануға келетін болсақ, 15 құс фабрикасы Жапонияда пайда болған жүйені, ал сапаға қатысты басқару әдісін 9-ы қолданады (сурет 29).

Сурет 29 – Сауалнамаға қатысқан құс фабрикаларының өндіріс әдістерін қолдануы

Ескерту – Сауалнама нәтижесі негізінде автор әзірлеген

Зерттеушілердің шағын тобы еңбекті ұйымдастырудың және TQM, JIT секілді өндірісті басқарудың озық әдістерін қолданған жағдайда АВС-ті қабылдау ықтималдығы сәтті болуы мүмкін деп санайды [144]. TQM және JIT жүйесін өндірісте қолдану мен қолданбауға қатысты сұрақтың қойылуы – бұл олардың жалпы модельге қатыстылығын бақылайтын айнымалылар ретінде пайдаланылды.

Бұл зерттеу жұмысында тәуелді айнымалы – құс шаруашылығы субъектілерінің АВС-ті қабылдап, есеп жүйесінде қолдануы табылады. Зерттеушілердің басым көпшілігі жұмыстарындағы зерттеу гипотезаларын тексеру үшін бинарлы логистикалық регрессияны қолданған. Мысалы, Дж. Каллунки мен Х. Сильвола респонденттерден фирмалары ABC-ті пайдалана ма, жоқ па, соны көрсетуді сұрады [145]. Алайда, басқа зерттеулерде респонденттерден ABC-ті қабылдау/енгізу кезеңдерінің қайсысы, өз компанияларындағы ШЕА-дың осы жүйесіне қатысты қазіргі жағдайын жақсы сипаттайтынын көрсетуді сұраған [131, р.122, 132, р.73]. Біз Дж.Каллунки мен Х. Сильволаның зерттеулеріне негізделген дихотомиялық операцияландыруды қолдандық және респонденттері ABC жүйесін қабылдаған ретінде, аталған ШЕАЖ-н қолданатынын көрсеткен ұйымдарды ғана қарастырдық. Д. Хосмер, С. Лемешоу, Р. Стердивант қабылдау/қабылдамау сияқты дихотомизацияланған тәуелді айнымалыны болжау үшін бинарлы логистикалық регрессияны қолдану қажет екенін атап өтті [146]. Сондықтан жұмыстағы ұсынылған гипотезаларды тексеру үшін SPSS-ті қолдана отырып, бинарлы логистикалық регрессияны жүргіздік. Бұл зерттеуде АВС-ті қолдануға қатысты нәтиже қарастырылатындықтан, у айнымалысы 1 және 0 мәндерімен беріледі, мұндағы 1 сәйкес ұйым бұл жүйені қабылдағанын және АВС қолданбайтын 0-ді қолданатынын білдіреді.

27-суретте бейнеленгендей, зерттеу моделіне сәйкес 3 негізгі гипотеза тексеріледі:

1-гипотеза: Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы мен ұйымдарда ABC жүйесін қабылдау арасында оң байланыс бар.

2-гипотеза: Өнімдердің әртүрлілігі ұйымдардың АВС-ті қабылдауына оң әсер етеді.

3-гипотеза: Бухгалтерлердің қатысуы өнімнің әртүрлілігі мен АВС жүйесін қабылдау арасындағы байланысқа модеративті әсер етеді.

Зерделеу сұрақтары тұрғысынан айтсақ, модельдегі қай фактордың АВС-ті қабылдау ықтималдылығына әсері статистикалық маңызды?

Ең алдымен, Smart PLS 3 бағдарламасына сауалнамадан жиналған деректер енгізілді және алынған мәліметтердің сенімділігін жоғарылату үшін сыртқы жүктемесі 0.50-ден кем элементтер алынып тасталды. Себебі әрбір тәуелсіз айнымалыларды өлшейтін элементтер арасында сыртқы жүктемелері 0.5 шекті мәнінен төмен элементтерді шкаладан шығарып тастау керектігі жайлы бірқатар авторлар ескертеді [147]. Алынып тасталған элементтер қатарында шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы, бухгалтерлердің қатысуы мен өнімнің әртүрлілігіне қатысты кейбір сұрақтар болды (Қосымша Д). Бұл әр тәуелсіз айнымалының әрбір элементінің масштабын, нақтырақ айтқанда, олардың факторлық талдауға жарамдылығын тексеру үшін жасалды.

Smart PLS 3 бағдарламасынан өзге сауалнама деректерін өңдеуде зерттеушілермен жиі қолданылатын SPSS статистикалық пакетінде факторлық талдаудың сенімділігін арттыру үшін бірнеше тестілеу жүргізілді. Бұл зерттеуде Кайзер-Мейер-Олкин (KMO) тестін факторлық талдау мен үлгінің сәйкестігін бағалау мақсатында және айнымалылар арасындағы жеткілікті корреляцияны тексеру үшін Бартлет тестін қолдандық. Біз зерттеу нәтижелерін талдау үшін SPSS қолдандық. Кайзер-Мейер-Олкин және Бартлет тест нәтижелері 15-кестесінде келтірілген.

Кесте 15 –Кайзер-Мейер-Олкин және Бартлет тестілерінің нәтижесі

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Кайзер-Майер-Олкин | Бартлет | Маңыздылығы |
| 0,61 | 33,20 (хи квадраты) | 0,00 |
| Ескерту – Авторлық зерттеу негізінде құрастырылған [136, р. 356] | | |

15-кесте факторлық талдаудың осы іріктемеге қолдану дәрежесін сипаттайтын KMO мәні 0.61 екенін көрсетеді, бұл ұсынылған 0.5 шегінен жоғары және үлгінің қанағаттанарлық сәйкестігін білдіреді. Бартлеттің сфера өлшемі статистикалық сенімді нәтижені көрсетеді, өйткені p деңгейінің мәні 0,001-ден төмен болғандықтан, деректер факторлық талдау үшін өте қолайлы екенін бейнелейді. 0,001-ден кіші р-деңгейдің мәні факторлық талдау жүргізу үшін деректер қолайлы екенін көрсетеді [148].

Одан кейін сенімділікті талдаумен байланысты бірнеше тексерулер жүргізілді. Осы сенімділікті талдау сауалнамадағы сұрақтар, белгілі бір факторды өлшеп бағалауға жарамды ма, соны тексереді. Біздің зерттеу моделінде қанша фактор, басқаша айтқанда, тәуелсіз айнымалы бар болса, солардың әрқайсысын өлшеуде пайдаланылған сұрақтардың ішкі үйлесімдігі мен сәйкес келуі тексерілді (кесте 16). Сенімділікті тексеруде көбінесе Кронбах (Cronbach) коэффициентіне көңіл бөлінеді және оның мәні неғұрлым 1-ге жақын болуы, факторды өлшеген сұрақтардың соғұрлым ішкі сәйкестігі жоғары болғанын білдіреді.

Түсіндіруші факторды, тәуелсіз айнымалы ретінде қарастыру үшін бірнеше сұрақтармен анықталу керектігі осындай типтегі зерттеу жүргізу талаптарынан белгілі. Төмендегі кестеде көрсетілгендей, әрбір тәуелсіз айнымалы элементтерінің ішкі сәйкестігі 0.7-ден жоғары болған, бұл сауалнамадағы сұрақтардың дұрыстығын, үйлесімдігін дәлелдейді. Себебі, Кронбах Альфа коэффициентінің шекті мәні 0.7-ден кем болмауы керек, сонда ғана қолданылған сұрақтардың мазмұны үйлесімді және жарамды болады [149].

Бірқатар жүргізілген тексеру нәтижелері SCOPUS базасына кіретін журналда жарияланғандықтан, сонымен қатар, ғылыми еңбек көлемінің шектеулі болуына байланысты, модельдің дұрыстығын растайтын дәлел көрсеткіштері толығырақ беріледі. Алдында ескертілгендей, сауалнама көмегімен жиналған деректерді өңдеуде және талдау жүргізуде біз екі бағдарлама қолдандық. Себебі Smart PLS 3 бағдарламасы да, SPSS те, деректерді кәсіби статистикалық талдау жасауда қолданылатындықтан, бұл зерттеуде конвергентті жарамдылық критерий бойынша да тексерілді. Бұл да факторлық талдауда тексерілуге тиісті сенімділіктің бір түрі болып табылады.

Сонымен қатар, SmartPLS бағдарламасын қолдана отырып, біз әр айнымалының дискриминанттық дұрыстығын тексердік. Дискриминантты талдаудың негізгі міндеті – осы айнымалылар жиынтығын қолдана отырып, объектілердің топтарға жататындығын қаншалықты дәл болжауға болатындығын анықтау. Әр объектіні (яғни сұрақты) тек бір топқа жатқызуға болатындай етіп топтарға бөлінген объектілер жиынтығы дискриминанттық дұрыстығын бағалаудың бастапқы деректері болып табылады. Белгілі топтардың біріне айнымалылардың мәндері бойынша әр объектінің апарылуының жарамдылығын анықтау негізгі міндет болып табылады, өйткені дискриминанттық талдауда бастапқыда топтардың саны мен құрамы беріледі.

Зерттеу моделіндегі айнымалылардың әрқайсысына дискриминанттық дұрыстығы, көп элементті конструкциялардың CR және AVE (Average Variance Extracted) мәндері 16-кестеде көрсетілген.

Кесте 16 – Айнымалылардың дискриминанттық дұрыстығы, жиынтық сенімдімділігі, алынған орташа дисперсиялар мәндері

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. АВС | 1.000 |  |  |  |
| 2. Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы | 0,17 | 0,75 |  |  |
| 3. Бухгалтерлердің ШЕАЖ-н әзірлеуге қатысуы | 0,19 | 0,67 | 0,83 |  |
| 4. Өнімдердің әртүрлілігі | 0,31 | 0,44 | 0,45 | 0,98 |
| Жиынтық сенімділігі (Composite Reliability) |  | 0.86 | 0.91 | 0.98 |
| Алынған орташа дисперсиялар (AVE) |  | 0.56 | 0.68 | 0.96 |
| Кронбах альфа |  | 0,82 | 0,88 | 0,96 |
| Ескерту – [136, р.358] Дереккөзі негізінде автормен жасалған | | | | |

Конвергентті валидтілік критерийлеріне сәйкестікті тексеру үшін біз AVE (Average Variance Extracted) және СК (Composite Reliability) бойынша іріктелген сұрақтарға бағалау жүргіздік. Осы екі тестілеу көрсеткіштерінің мәнін есептеу Smart PLS 3 бағдарламалық пакеті қолданылды, олар 16-кестеде беріледі.

Жоғарыда айтылғандай, дискриминантты талдаудың негізгі міндеті – әр объектіні айнымалылардың мәндеріне сәйкес белгілі топтардың біріне жатқызудың дұрыстығын анықтау. 16-кестеден біз осы зерттеудегі барлық элементтердің (сұрақтардың) әр айнымалы үшін бір принцип бойынша есептелгені және дискриминантты жарамды болғанын байқаймыз.

Әсер етуші факторлар, анығырақ айтқанда, түсіндіруші айнымалылар арасында линиялық тәуелділік бар болса, мультиколлинеарлық орын алатыны белгілі. Деректер жиынтығында мультиколлинеарлық мәселесі жоқ екендігін көрсету мақсатында, талдау жүргізу барысында әр латентті айнымалының VIF мәні Smart PLS3 бағдарлама көмегімен анықталды (Қосымша Е). Е қосымшасында көрсетілген кестеде әр латентті айнымалының VIF мәні 10-нан төмен болғанын байқаймыз, сондықтан да мультиколлинеарлықтың жоғары дәрежесі туралы алаңдамауға болады. Себебі, белгілі бір факторды өлшеп бағалайтын әрбір латентті сұрақтың VIF мәні, шекті мәннен, яғни балы 10-нан аспағанда ғана, мультиколлинеарлық болмайтынын авторлар айтқан [147, р.200].

Жиналған деректерді талдау негізінде нәтижелерін талқылау. Біздің зерттеу жұмысымызда 3 гипотеза берілген, сол себепті олар растала ма, жоқ па соны анықтау үшін SPSS бағдарламасының 20-нұсқасы қолданылды. Себебі Smart PLS 3 компьютерлік бағдарламасы логистикалық регрессия нәтижелерін есептеуде қолданылмайды. Логистикалық регрессияның өзге көп мәнді регрессиядан негізгі айырмашылығы – тәуелді айнымалы санатында дихотомиялық айнымалының қолданылуы және регрессия теңдеуін түсіндірудегі өзгешелік. Кез келген бинарлы логистикалық регрессияда тәуелді айнымалының мәні 0 мен 1 саны шегінде болады. А. Наследовтің пайымдауынша, объектінің қай категорияға апарылуына байланысты 1 немесе 0 саны сол бинарлы айнымалыға беріледі [149,с.347]. «Ия» немесе «Жоқ» деген жауаптар объектінің қандай да бір топқа жатқызылуын және жатқызылмауын, болмаса, пайдаланатын және пайдаланбайтын санатқа апарылуын білдіреді.

Жоғарыда айтылғандай, логистикалық регрессия басқа көптік (multiple) регрессияның кеңеюі деуге де болады және оның көптік (жиынтық) регрессиядан басты айырмашылығы бар. Бұл логит моделінде тәуелді айнымалы ретінде сандық емес, тек екі мүмкін мәні бар дихотомиялық айнымалы қолданылады. Біз жүргізген зерттеуде тәуелді айнымалы ретінде екі деңгейден тұратын АВС айнымалыны қолдандық: 0 (жоқ) «АВС қолданылмайды», ал 1 (иә) – «ABC қолданылады» дегенді білдіреді.

Логистикалық регрессияның математикалық сипаттамасына қысқаша тоқталатын болсақ, ол «ықтималдылық» немесе «шанстың (мүмкіндіктің) натуралды логарифмі» секілді ұғымдармен байланысты. Мәселен, «ықтималдылық» секілді математикада қолданылатын ұғымды белгілі бір оқиғаның күтілетін салыстырмалы жиілігі деп түсіндіруге болады. Біздің зерттеуіміздің контекстінде жалпы түсіндіруде шанс (мүмкіндік) – бұл АВС-ті қабылдау ықтималдығының оны қабылдамау ықтималдығына қатынасы деп қарастырылады.

Зерттеудің тиісті бөлімінің нәтижелерін жан-жақты талқыламай тұрып, зерделеудің кейбір жалпы нәтижелерімен танысу пайдалы. Ең алдымен, сауалнама арқылы жиналған деректер, тек бес қана құс шаруашылығы кәсіпорындары АВС-ті қабылдап, оны есеп практикасында қолданып отырғанын көрсетті. Бұл зерттеуге қатысқан респонденттердің жалпы санының 11,6 пайызын құрайтынын көреміз.

Регрессиялық талдаудың маңыздылығына келсек, бірінші кезекте, әр айнымалының АВС-ті қабылдап, оны есеп практикасында қолдануға әсері жеке-жеке қарастырылады, сол үшін келесі теңдеу құрылды:

Y = β1 + β2COSTIMP + β3PD + β4PARTIC + u (1)

Әр фактордың тәуелді айнымалыға әсерін жеке бағалағанда алғашқы регрессия теңдеуінің нәтижесі төмендегідей болды:

Y = 43.69– 4.18COSTIMP – 19.54PD – 3.98PARTIC (2)

17-кестеде логистикалық регрессияның талдау нәтижелері көрсетілген. Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы, өнімдердің әртүрлілігі және бухгалтерлердің шығындарды әзірлеуге қатысуы АВС қабылдаумен теріс байланысты екендігі анықталды. Өйткені осы аталған үш фактордың β коэффициенттерінің «-» белгімен берілген.

Кесте 17 – Логистикалық регрессия нәтижелері

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | β коэфф. | SE | Wald мәні | Sig. |
| 1. Шығын туралы ақпараттың маңыздылығы COSTIMP | -4.18 | 2.25 | 3.44 | 0.06 |
| 2. Өнімдердің әртүрлілігі PD | -19.54 | 9.39 | 4.33 | 0.04 |
| 3. Бухгалтерлердің ШЕАЖ әзірлеуге қатысуы PARTIC | -3.98 | 2.11 | 3.54 | 0.06 |
| 4. Өзара біріккен 2-ші және 3-айн. (Moderator) | 3.31 | 1.53 | 4.68 | 0.03 |
| Constant | 43.69 |  |  |  |
| Ескерту – Деректер SPSS 20 бағдарламасында есептеліп автормен жасақталған [132, р. 359] | | | | |

Осы кестедегі «минус» таңбасымен берілген факторлар мен зерттеудегі тәуелді айнымалы арасында байланыстың теріс болғанын байқатады.

17-кесте нәтижелері өнімдердің әртүрлілігі мен бухгалтерлердің шығындар есебі жүйесін әзірлеуге қатысуы, егер олар өздігінен әрекет етсе, АВС-ті қабылдауға статистикалық маңыздылығы төмендейтінін көрсетеді. Керісінше, олар бір-бірімен өзара әрекеттескен кезде ABC-ті қабылдау мен енгізумен айтарлықтай және оң статистикалық маңызды байланысқа ие.

Жоғарыдағы кестеде тәуелсіз және тәуелді айнымалылар арасындағы байланысты көрсететін негізгі көрсеткіштер берілген. Біз Вальд (Wald) коэффициенті мәніне тоқталсақ, әрбір тәуелсіз айнымалы бойынша бұл көрсеткіштің мәні АВС-ті қабылдауға әсері бар екенін растай алатын дәрежеде. А. Наследовтің пайымдауынша, Вальд коэффициентінің мәні неғұрлым жоғары болса, тиісті предиктордың әсері жағынан маңыздылығы соғұрлым күшті болады [149, с.357]. Барлық әсер еткен факторлардың ішінде модератордың маңыздылығы жоғары мәнді көрсетті, өйткені, кестеден көріп отырғанымыздай, оның мәні 4.68 болды. Бұл модератордың жоғары маңыздылығы Significant мәнімен де расталды, ол 0.03-ке тең. Келесі маңызды айнымалы – бұл өнімдердің әртүрлілігі, себебі оның Significant мәні 0.04.

Ж қосымшасында R2 көрсеткішінің мәніне жақын Кокс және Снелдің R квадраты, сонымен қатар Нейжелкерканың R квадрат мәні SPSS 20 бағдарламасында есептеліп, скриншотпен берілген. Бұл көрсеткіштер қарапайым сөздермен айтатын болсақ, модельдегі барлық предикторлардың тәуелді айнымалының дисперсиясына әсерінің үлесін көрсетеді. Сонымен, қосымшада көрсетілгендей, Nagelkerke R2 коэффициенті 0.511, ал Cox and Snell R2 мәні 0.262 болды. Бұл ретте алынған Cox and Snell R2 коэффициентінің мәні логистикалық регрессия моделінің деректерінің дәлдікке сәйкестігін растайды.

Регрессиялық теңдеудің β коэффициентері тиісті предиктордың тәуелді айнымалыға әсері оң немесе теріс болатынын көрсетеді. Нәтижелері бойынша айтатын болсақ, өнімнің әртүрлілігі және ШЕАЖ-н әзірлеуге бухгалтерлердің қатысуы бір-бірімен өзара әрекеттескендегі әсері оң болғаны байқалады. Ал модельдегі қалған предикторлар теріс әсер еткен және мысалы, өнімнің әртүрлілігі, бұл сауалнамадағы құс фабрикаларының тек тағамдық жұмыртқа өндірумен байланысты болуы мүмкін.

17-кестеде көрсетілген логистикалық регрессия нәтижелері келесі теңдеуде келтірілген:

Y = 43.69– 4.18COSTIMP – 19.54PD – 3.98PARTIC + 3.31Moderator (3)

Теңдеу нәтижесі көрсеткендей, АВС секілді заманауи ШЕАЖ-н қабылдау ықтималдылығына ықпалының маңыздылығы жағынан екі негізгі факторлар анықталды. Маңызды оң байланыс модератор болып әсер етуші предиктор бойынша және өнімнің әртүрлілігі мен тәуелді айнымалы арасындағы теріс байланыс анық байқалады. Осылайша, АВС-ті қабылдау ықтималдылығына ықпал ететін факторлар тұрғысынан зерделенген 3 гипотезаның тек соңғысы ғана 5 пайыздық қате болу мүмкіндігі аясында расталған. Байқағанымыздай, бірігіп ықпал етуші айнымалының Significant мәні 0.03-ке тең.

Зерттеу нәтижелері шығындар туралы ақпараттың маңыздылығының оң әсеріне қатысты бірінші гипотеза расталмағанын көрсетті, бұл біршама күтпеген нәтиже болды. АВС-ті қабылдау ықтималдылығы мен шығындар жайлы ақпараттың маңыздылығы арасындағы тәуелділік оң және сенімді болады деп күтілді. Осылайша, дәл осы фактордың статистикалық дәлдігі жағынан да, сенімділігі тұрғысынан да күмән келтірмейтін нәтиже бермеуі келесі бөлімде АВС-ті қабылдаудың тежеуші себептерін зерделеуді қажет етті.

**3.2 Қызмет түрлері бойынша шығындар есебі жүйесін** **компаниялардың қабылдап енгізудегі тежеуші факторлары**

Күні бүгінге дейін қызмет түрлеріне негізделген ШЕАЖ-н қабылдау және енгізу жайында көптеген зерттеулер жүргізілді, оған әсер ететін факторлар зерделенді. Бірақ осы жүргізілген зерттеулердің кейбірінде ғана АВС-ті енгізу кезінде техникалық және ұйымдастырушылық мәселелер туындағаны, сондай-ақ оны қолданудан бас тарту себептері туралы айтылады. Алайда дәл осы АВС жүйесі басқару есебінің жетілдірілген әдістерінің бірі болса да, оны қабылдап енгізу деңгейі әр елде әртүрлі.

Атап айтқанда, әртүрлі елдерде ABC жүйесін қабылдау деңгейі әрқалай екенін көрсететін зерттеу нәтижелеріне сілтеме жасауға болады және оны қабылдап енгізу туралы ақпарат 18-кестеде келтірілген.

Кесте 18 – Елдер бойынша АВС-ті қабылдау деңгейі

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Авторлар | Іріктеме | Ел | Қабылдау коэффициенті (%) |
| Шим және Судит (Shim and Sudit, 1995) [150] | АҚШ-тағы Fortune тізіміндегі 1000 компания | АҚШ | 25 |
| Джон И., Фальконер М. (John and Falconer, 1997) [151] | 39 ірі қаржы институты | Ұлыбритания | 54 |
| П.Дж. Кларк, Н.Т. Хилл, К. Стивенс (Clarke et al., 1999) [143, р.455] | 204 ирландиялық фирма | Ирландия | 12 |
| Г. Чен, М. Ферт, К. Парк (Chen et al., 2001) [152] | Гонконгтың 90 компаниясы | Гонконг | 11 |
| К.М. Бэрд, Г.Л. Харисон, Р.К. Рив, (Baird et al., 2004) [153] | Австралиялық компаниялар | Австралия | 78 |
| К.Х. Лай, Э.В.Т. Нгай, Т.К.Е. Ченг (Lai et al., 2005) [154] | 82 Гонконг логистикалық компаниялары | Қытай | 20,7 |
| М. Риос-Манрикес, К.И.М. Коломбина, М.Л. Р.В. Пастор (Ríos-Manríquez et al., 2014) [155] | 180 шағын және орта фирмалар | Мексика | 7,22 |
| М. Куинн, О. Элафи, М. Малгрю (Quinn et al., 2017) [114, p.63] | 171 ирландиялық фирма | Ирландия | 18,7 |
| Р. Рэнкин (Rankin 2020) [132, р.66] | 480 ірі компания | АҚШ | 41,75 |
| Ескерту – [114, 132, 143, 150-155] Зерделенген әдебиеттер негізінде автормен құрастырылған | | | |

18-кестеде келтірілген мәліметтерден Ирландиядағы басқарушылық есептің инновациялық жүйелерінің бірі болып табылатын АВС-ті енгізу деңгейі айтарлықтай төмен екенін көруге болады. П. Дж. Кларк, Н. Т. Хилл, К. Стивенс Ирландияда бизнес қауымдастығына және академиялық ғылыми ортаға да басқару есебіне түбегейлі өзгеріс енгізуді қажетсінбеді деген [143, р.443]. АҚШ, Канада, көршілес Ұлыбритания секілді ортақ тілі бар Ирландия сияқты елдің өзінде АВС-ті енгізу деңгейінің төмен болуы біршама ойландыратын жағдай деуге де болады. Қызмет түрлеріне негізделген ШЕАЖ әзірленгеннен кейін арада 30 жылдай уақыт өтсе де М. Куинн, О. Элафи, М. Малгрю жүргізген зерттеудің нәтижесі айтарлықтай өзгермегенін көрсетті. АҚШ-мен, Канадамен, көрші Ұлыбританиямен ортақ тілі бар Ирландияда ABC-ті енгізу деңгейі төмен болып қала беруде және бұл «неліктен бұлай» деген сұрақ туғызады. Себебі салыстырмалы түрде қарағанда жақында жүргізілген бір зерттеу америкалық компаниялардың осы жүйені қабылдауы мен енгізуі 42%-ға жақындағанын анықтады [132, р.66]. Шығындарды есепке алудың жаңа бір ілгері жүйесі шекаралас елдерге тез таралуы мүмкін деген уәжді бұл растамай отыр. Сондай-ақ, біз ағылшын тілі қолданылатын Австралия елінде де АВС-ті енгізіп қолдану деңгейі айтарлықтай жоғары екендігін 20-кестеден байқаймыз.

Әр түрлі елдерде АВС жүйесін қабылдамау себептері әрқилы, олардың бір бөлігі пайдаланылатын ШЕАЖ-н қанағаттандыратындығымен байланыстырады, ал екінші бөлігі – компания басшылығының міндеттемесінің болмауымен түсіндіреді. АВС-ті қолданбаудың басты себебі ирландиялық компаниялар тұрақты қолданылып отырған ШЕАЖ-не қанағаттанушылық білдіруі болып табылғанын сол елдің зерттеушілері анықтаған [114, р.63]. Ұйымның жоғары басшылығы тарапынан міндеттеменің болмауы, АВС-ті қабылдамаудың тікелей себебі болмаса да, оның, ең болмағанда, осы жүйеден бас тартуға ықпал етті деп түсіндіреді [143, р.456]. А. Маджид пен М. Сулайман өз жұмысында екі малайзиялық компанияда АВС жүйесін енгізу туралы айта келе, оның таралмауының үш негізгі себебі бар екенін мәлімдеген. Сол себептердің қатарында жаңа әдістер туралы жеткіліксіз хабардар болу, тәжірибенің болмауы және компанияның жоғары басшылығы тарапынан қолдаудың жоқтығы көрсетілген [156].

Кейбір алғашқы зерттеушілер АВС-ті Ирландиядағы басқарушы бухгалтерлер өте жақсы түсінбейтінін және АҚШ, Канада және Ұлыбританиямен салыстырғанда аз пайдаланылатынын ашық айтады [139, p. 463]. Алған нәтижелерін түсіндіруде аңдап тұжырымдайтын авторлар қандай да бір контексттік факторлар күрделі жүйені қолданысқа енгізуге тежеу болады деген. Мысалы, бірқатар зерттеушілер мемлекеттік фермерлік саясат пен нарықтық бәсекелестікті осындай факторларға жатқызады [122, р.58]. Олар ауылшаруашылық кәсіпорындарына берілетін мемлекеттік субсидиялар мен гранттар олардың басқару қызметіне әсер етеді, осылайша басқару есебінің құралдарын қолдануға ықпалы болады деп санайды. Зерттеу нәтижелерін мұқият түсіндіретін авторлар мемлекеттік саясат Ұлыбританиядағы кейбір фермаларды мақсатты шығындарды есептеу жүйесін қолдануға мәжбүр етті деп түсіндіреді [52, р.117]. Ал басқа зерттеушілер, сондай-ақ биологиялық факторлар мен мемлекеттік саясат Австралияда функциялар бойынша шығындарды есепке алу жүйесін енгізуге итермеледі деп мәлімдейді [64, р.30]. Сербия компанияларында кез-келген жаңашыл әдісті енгізу кезінде қызметкерлердің қарсыласуы ең үлкен кедергі болғаны байқалды [116, р.80].

Кейбір зерттеушілер дамыған елдердің ШЕА-дың озық жүйелерін қолданбау себептерін анықтау барысында келесі түсіндіруші дәлелдер келтірді. Дамушы елдің кәсіпорындары дамыған елде қолданылатын ШЕАЖ-ін қабылдауы қажет болса, оларға ол жүйе оңтайлы болмауы мүмкін, себебі сол дамушы елдің инфрақұрылымы жеткілікті дамымаған. Мысалы, бірқатар зерттеушілер Шри-Ланка секілді дамушы елде бухгалтерлік сауаттылық деңгейінің төмендігі, шығындар есебі жүйелерінің жеткіліксіздігі, озық технологияларды аз қолдану деген дәлелдермен түсіндіреді [30, р.464]. Мұндай дәлелмен келісуге болады, өйткені бірқатар дамушы елдерде осы кезге дейін өз өндірістерінде дәстүрлі өңдеуді қолданады.

Әрине, Қазақстанда, әсіресе, құс шаруашылығы субъектілерінде «АВС жүйесі олардың ұйымдық құрылымына сәйкес келмейді» деген біржақты түсінік бар деуге мүлде келмейді. Сонымен қатар, Шри-Ланка еліндегідей озық технологияларды өте төмен деңгейде және өндірістерде дәстүрлі өңдеу қолданылады деп те айту орынсыз. Мұның дәлелі ретінде зерттеу жүргізілген құс фабрикаларында заманауи автоматтандырылған жабдықтарды қолданатындығы жайлы алдыңғы бөлімде ескертілген. Технологиялық процестерді автоматтандыру және цифрландыру деңгейі жоғары деңгейде екені зерттеу барысында айқын болды.

Басқару есебінің жетілдірілген жүйесін аз қабылдануының себебін зерделеу үшін негізгі кедергі келтіруші факторлар және осы үрдісті тежейтін мәселелер қарастырылды. Себебі, зерттеу нәтижелері отандық 5 құс шаруашылығы субъектілері АВС жүйесін қолданатындығын көрсеткен. Бұл нәтиже осындай заманауи жүйенің осы саладағы шаруашылық субъектілерінде қабылдау деңгейі төмен болғанын білдіреді. Таралудың неліктен төмен болғанын анықтау үшін 19-кестеде көрсетілген факторлар зерттелді.

Кесте 19 – Тәуелсіз айнымалыларды өлшейтін элементтердің сыртқы жүктемелері

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Белгіленуі | Мазмұны | Сыртқы жүктеме мәні |
| 1 | 2 | 3 |
| SATISF Қолданыстағы шығындарды есепке алу жүйесі қанағаттандырады | |  |
| Satisf2 | Жанама шығыстарды бақылау қазірдің өзінде жеткілікті және дұрыс | 0.904 |
| Satisf3 | Шығындарды есепке алуды өзгерту біздің басымдық болып табылмайды | 0.854 |
| IN\_KNOW Білімнің жетіспеушілігі | |  |
| 19 кесте жалғасы | | |
| 1 | 2 | 3 |
| In\_know2 | Тым күрделі және уақытты қажет етеді, сондықтан біз қолдану процедурасын толық түсінбейміз | 0.902 |
| In\_know4 | Шығындар факторлары туралы деректерді жинаудағы қиындықтар | 0.859 |
| In\_know5 | Шығындар драйверлерін таңдаудағы қиындықтар | 0.916 |
| Lack\_TMS Ұйымның жоғары басшылығы тарапынан қолдаудың болмауы | |  |
| Lack\_tms1 | Жоғары басшылық тарапынан қолдау көрсетілмейді | 0.607 |
| Lack\_tms2 | ABC жүйесіне өту өте қымбат, сондықтан ұйым басшылығы қолдамайды | 0.849 |
| Lack\_tms4 | ABC жүйесінің елеулі артықшылықтары оны іске асыру шығындарын ақтамайды | 0.482 |
| Lack\_tms5 | Консультанттар өте қымбат | 0.963 |
| Ескерту – Smart PLS 3 бағдарламасында автормен жасалған | | |

19-кестеден байқағанымыздай, қазақстандық контексте негізгі үш кедергі келтіруші факторлар бар:

1) Қолданыстағы шығындарды есепке алу жүйесімен қанағаттану;

2) Білімнің жетіспеушілігі;

3) Құс фабрикаларының жоғары басшылығының қолдамауы.

Осы 3 факторды өлшейтін сұрақтардан шеттетіліп алынып тасталған элементтердің арасында Lack\_tms3, Lack\_tms4, Lack\_tms6, In\_know1, In\_know3, In\_know6 бар. Себебі олардың сыртқы жүктемелері алдыңғы зерттеуде ескертілгендей шекті мәннен төмен болды.

Біз сондай-ақ ABC-ге көшу керек пе, бұл есептеулер дәл ме, оны компанияның стратегиясы тұрғысынан қолдану орынды ма, жоқ па, соны түсіну маңызды деп санаймыз. Бұл шығындар есебі жүйесін өзгерту компания үшін қаншалықты пайдалы және басшылық оны тиімді пайдалана ала ма, осыларды түсіндіру шеттетілмеу керек. «Қолданыстағы ШЕАЖ қанағаттандырады» деген фактор SATISF деп қысқартып белгіленді және оның нәтижесі 30-суретте бейнеленген.

30-суретте көрсетілгендей, қазақстандық құс фабрикаларының 58,2%-ы, яғни 25 субъекті қолданылатын шығындар есебі жүйесінің дәстүрлі әдістемесі оларды толығымен қанағаттандырады. Мұндай қанағаттану сауалнамаға қатысқан шаруашылық субъектілерінің жартысынан көбі екендігін, сондай-ақ бұл, тек тағамдық жұмыртқа өндіруге маманданған құс фабрикалары тарапынан берілген жауаптар нәтижесі деп қабылданады. Жұмыртқа бағытындағы шаруашылық субъектілеріне күрделі ШЕАЖ-не өту тиімді емес, өйткені оларда өндірілетін өнім саны шектеулі және технологиялық құрылымы жағынан қолайсыз. Бұл респонденттердің жауаптары шындыққа сәйкес келетінін тағы бір рет дәлелдейді.

Кейінгі кезде бірқатар қазақстандық кәсіпорындарда жұмыртқа, құс еті және саңғырықтардан алынатын тыңайтқышты терең өңдеу жүйесін енгізу арқылы өндірілетін өнімнің ассортименті артып келеді. Осыған байланысты, өнімдердің әртүрлілігі деңгейінде өзіндік құнның бұрмалануын болдырмау үшін ШЕА-дың қолданыстағы жүйесін неғұрлым күрделі шығындар есебі жүйесіне өзгерткен тиімді.

Сурет 30 – Қолданыстағы шығындарды есепке алу жүйесімен қанағаттануы

Ескерту – Сауалнама нәтижесі бойынша автормен жасалған

Құс фабрикаларының басшылары мен бухгалтерлерін АВС-ті енгізсе, онда қаржылық есеп, аналитикалық есепке алу және әкімшілік бақылау арасындағы үйлесімділік мәселелері туындауы мүмкін деген сұрақ алаңдатады. Бұл мәселе туралы аталған тұлғалармен, нақтылап айтқанда, бас бухгалтерлер және директорлармен терең сұхбат жүргізу кезінде байқалды. Біздің пайымдауымызша, мұндай алаңдаушылықтың негізгі себебі – АВС жайлы, оның әдістемесі тұрғысынан білім мен тәжірибенің жоқтығымен байланыстыруға болады. Оған дәлел ретінде 31-суретте көрсетілген сауалнама нәтижесі беріледі.

Сурет 31 – АВС жүйесін іске асыру бойынша тәжірибенің жоқтығы

Ескерту – Сауалнама нәтижесі бойынша автормен жасалған

Сондай-ақ сауалнама нәтижелері АВС жүйесінің дизайны мен функционалдығына әсер ететін үш негізгі аспект бойынша құс шаруашылығы ұйымдарының бухгалтерлерінде қиындықтар бар екенін көрсетті. Бұл атап көрсеткенде қызмет түрлерін, шығындар пулын, әр қызмет түрі үшін шығындар драйверін және үстеме шығындарды өнімдер арасында бөлу тәсілдерін таңдауға қатысты. Бірінші қадамда біртекті жанама шығындар пулдарын құру және үстеме шығындарды тудыратын барлық негізгі қызмет түрлерін анықтауды талап етеді. АВС шынтуайтында күрделі жүйе, өйткені оны енгізуде бухгалтерлер сарапшылармен және басқа бөлім басшыларымен кеңесе келе бастапқыда анықталған үлкен тізімді қысқартып, қолдануға тиімді етуі тиіс. Сонымен қатар, әр қызмет түрі үшін шығындар драйверлерін (тасымалдаушыларын) таңдау үшін ABC тұжырымдамасын терең түсініп, оның әдістемесін білген жөн. Осы жағынан зерттеуге қатысқан бухгалтерлердің білімі мен біліктілігінің ақсап тұрғанын сауалнама нәтижесі анық көрсетті.

Көптеген мәселелер осы шығындар есебі жүйесін енгізу кезеңіндегі басқарушылық аспектілерімен байланысты. Топ-менеджмент тарапынан қолдаудың жоқтығына келетін болсақ, бір жағынан бұл маңызды кедергілердің бірі, екінші жағынан, АВС жүйесін қабылдау үшін ұйым басшылығы жағынан көмек қажет. Себебі бухгалтерлердің көпшілігінде жанама шығындарды өнімдерге бөліп таратудың күрделі әдістемесін қолдана алатын тиісті тәжірибе жоқ. Сауалнамаға қатысқан бухгалтерлердің 41,9% (18 респондент) компанияның басшылығы тарапынан басқарушылық бастаманың жоқтығымен толық келісетінін, ал 11,6% (5 респондент) келісетінін көрсеткен (сурет 32).

Сурет 32 – Басқарушылық бастаманың болмауы

Ескерту – Сауалнама нәтижесі бойынша автормен жасалған

Бұл қазақстандық құс шаруашылығы субъектілерінің басшылығы тарапынан пайдалы ақпарат пен талдамалы деректер ұсына алатын шығындар есебі жүйесіне қызығушылық танытпайдығын көрсетеді. Алдыңғы бөлімдегі логистикалық регрессия нәтижесі де шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы АВС-ті қабылдау ықтималдылығына теріс әсер еткендігі расында да шындыққа жанасатынын тағы бір рет байқаймыз.

АВС-ті қарастырмаудың, анығырақ айтқанда, оны қабылдамаудың басты себептері – жоғары басшылық ШЕАЖ-н өзгерту туралы міндеттеме бермесе немесе озық әдістемені қажет етпесе, онда ешқандай ілгерілеу болмайды. Біздің ойымызша, бұл басқару есебінің озық жүйелері туралы олардың жеткілікті таныс болмауының салдарынан орын алуда. Бірқатар зерттеушілер атап өткендей, «жоғарыдан төменге» міндеттеме ABC-тің сәттілігі үшін өте маңызды болатынын ескерткен [112, р.255].

Бұл жерде зерттеу гипотезаларын тексеру мақсаты қойылмаған, оның орнына кедергілерді анықтауға және ABC-ті құс фабрикаларының есеп практикасына енгізу, оны тарату жолындағы тежеуші факторлар түсіндіріледі. Біз құс шаруашылығы кәсіпорындарын басқарушы тұлғалардың осы жүйені қолдануға қызығушылық танытпауы негізгі кедергі екенін анықтадық, өйткені бұл басқа қиындықтарға әкеледі. Мәселен, көбінесе кез келген компанияда қандай да бір өзгеріс немесе жаңашылдықты енгізу жоғары басшылықтың келісімін алудан басталып, олардың ұйғарымымен қолдау көрсету негізінде іске асырылады.

Функциялар бойынша шығындар есебі жүйесі тек Қазақстанның құс шаруашылығы компанияларында ғана баяу таралуда деп тұжырым жасауға келмейді, себебі бұған соңғы зерттеулер дәлел бола алады. Польша мен Литва елдерінің кәсіпорындары арасында да АВС-тің баяу енуінің бұл тенденциясы байқалатынын зерттеушілер мәлімдеген. Осы зерттеушілер компанияларда АВС жүйесінің таралу деңгейінің төмендігін оны есеп тәжірибесінде іске асырудың оңай еместігімен байланыстырады. Атап айтқанда, қызметкерлердің қарсылық білдіруі, оны енгізу тәжірибе мен қосымша ресурстарды қажет етуіне байланысты компанияларда олардың жеткіліксіз болуы, шығындар туралы ақпарат кәсіпорын басқармасын қанағаттандыратындығы. Аталған кедергілер мен шектеуші факторлар қызмет түрлері бойынша шығындар есебі жүйесінің баяу таралуының негізгі себепшілері деп көрсеткен [157].

АВС жүйесін шығындар есебі практикасына енгізуді мүлде қарастырмаған компаниялардың өзіндік себептері бар. Бұған негізгі екі себеп бар деуге болады. Осы жүйені компаниялар енгізе бастағанда оның кемшіліктері ретінде оны енгізу мен пайдаланудың құны жоғары болуы және күрделілігіне байланысты көбірек уақыт алатындығы көрсетілген болатын. Әрине, алғашқы болып танылған кемшіліктер көп оқулықтарда берілді, нәтижесінде АВС-ті көп кәсіпорындар қарастырмауды жөн санады.

Әлеуметтік жауапкершілігі бар қазақстандық құс фабрикаларының басшылығы ШЕА-дың күрделі жүйесін енгізуде қосымша қаржылай ресурстар қажет етеді деген себепке байланысты оны қарастырмауы мүмкін. Кәсіпорын басшыларында мұндай көзқарас АВС жүйесіне ғана қатысты емес, басқару есебінің өзге заманауи жүйелеріне де дәл осындай жаңсақ пікір қалыптасқанын сұхбат жүргізген кезде анықталды. Бұл тағы да шығындар есебін ұтымды ұйымдастыру үшін шаруашылық субъектісі қызметкерлеріне лайықты жүйенің әдістемесін толық меңгеруді және қолдана білуді қажет ететінін көрсетеді.

Сөзсіз, жүргізілген зерттеу нәтижелері құс шаруашылығы кәсіпорындарының жоғары басшылығы да, бухгалтерлері де шығындар есебінің АВС жүйесі туралы жеткілікті хабардар еместігін және әдістемесін білмейтіндігін көрсетті. Осындай қорытынды жасаудың негізгі дәлелі болып сауалнама нәтижелері табылды.

Алдын ала ШЕА-дың қолданыстағы жүйесін өзгертуге қатысты негізгі мәселелер шеңберін анықтау, сондай-ақ ықтимал тұжырымдарын нақтылау үшін өндірістік есепті ұйымдастыруда тәжірибесі бар адамдармен сұхбат жүргізілді. Сонымен қатар, жүргізілген терең сұхбат құрылымдық мәселелерді анықтап алуға көмектесті, соның негізінде бүкіл зерттеу дизайнын алдын ала бекітіп алудың алғышарты болды. Сондай мәселелердің бірі – шығындар есебінің күрделі жүйесін іске асырудағы ұйымдастырушылық-әдістемелік аспектілерін жақсы білу.

АВС-те негізгі қызмет түрлері анықталғаннан кейін жанама шығыстарды бөліп тарату үшін шығындар драйверлері тағайындалады. Сауалнама нәтижелері сауалнамаға қатысқандардың 100%-ының 72,1%-ы АВС-ті іске асыру үшін тәжірибенің болмауы негізгі кедергі болып табылатынын көрсетті. Шығындар драйверлерін таңдаудағы және шығындар факторлары туралы деректерді жинаудағы қиындықтар жеткілікті білімнің болмауымен түсіндіріледі (сурет 33).

Сурет 33 – Шығындар факторлары туралы деректерді жинаудағы қиындықтар

Ескерту – Сауалнама нәтижесі бойынша автормен жасалған

Жоғарыдағы 33-суреттен, шығындар факторлары жайлы деректер жинау кезінде қиындықтар бар екендігімен 15 респондент толық келісетіндігін, 7-уі «келісемін» деп жауап бергені байқалады. АВС-ті сәтті іске асыру үшін оның әдістемесін толық білмейтіндігін 22 құс шаруашылығы кәсіпорыны мойындауы – әлі де білімі мен қолдану біліктілігі жоғары деңгейде еместігін көрсетеді. Сондай-ақ, бұл ретте респонденттердің компанияның тарапынан жауап бергенін ескерсек, сауалнамаға қатысқан кәсіпорындардың жартысынан көбінде АВС туралы, оның әдістемесінің күрделілігі жағынан білімдерінің жеткіліксіз екенін растайды.

Тағы бір құрылымдық мәселе – бухгалтерлер мен өзге де қызметкерлерді АВС әдістемесіне оқыту және дайындауға бастапқы кезде қаржының қажет болуы. Бұл сайып келгенде, ұйымның топ-менеджменті алға қойылған мақсаттарын іске асыру үшін өз қызметкерлерін АВС жүйесін қолдану бойынша оқытуға қаражат бөлуге дайын болуы керек. Енгізудің бастапқы сатысында қаржы бөлу жағынан шектеу болмау керектігін білдіреді. Себебі бухгалтерлер мен өзге де қызметкерлерді оқыту және дайындау – қызмет түрлері мен шығындар драйверлерін таңдаудың күрделілігін түсіну үшін өте маңызды. Осы тұрғыдан алғанда, компанияның топ-менеджментінің қолдауы осы жүйені енгізу процесінде маңызды рөл атқаратыны сөзсіз.

Бұл бөлімде біз шығындар есебінің озық жүйесін енгізу кезінде қандай факторлар кедергі бола алатындығын түсінуге тырыстық: қолданылатын есеп жүйесіне қанағаттануы, білім мен тәжірибенің аздығы, басшылықтың қолдамауы. Нәтижелер көрсеткендей, тек 5 компания АВС-ті енгізгені және қолданатындығы туралы мәлімет алынды. Жалпылай айтатын болсақ, сауалнама деректері АВС-ті енгізудегі негізгі кедергілер қолданыстағы жүйеге қанағаттану, білім мен тәжірибенің жетіспеушілігі екенін тағы бір рет растады. Сонымен қатар, бұл жүйені қабылдаудағы басты кедергілердің бірі – көптеген құс фабрикаларының басшылығы тарапынан қолдау көрсетілмейтіні анықталды.

АВС-ті қабылдамаудың ең маңызды предикторы құс фабрикаларының жоғары басшылығының қолдауының болмауы болып табылады. Басшылық тарапынан қолдаудың көрсетілмеуі бухгалтерлер мен басқа да қызметкерлерді оқыту мен дайындауға кететін қаржы мәселесі, білім мен тәжірибе жеткіліксіздігі секілді бірқатар қиындықтардың шешілмеуіне әкеледі. Осындай кедергілердің әсерін төмендету үшін біз бройлер етімен жұмыртқаны өндіретін құс фабрикаларының көптеген стратегиялық міндеттерін шешетін практикалық жағынан ұтымды модельді ұйымдастырушылық-әдістемелік тұрғысынан әзірлеп ұсындық.

Қорытындылай келе, ұйымдастырушылық фактордың ішіндегі ең маңыздысы болып саналатын компания басшылығының қолдауының болмауы бір бірінің артынан ілесетін қиындықтар мен мәселелерге соқтыратыны айқындалды. АВС секілді жүйенің осы саладағы кәсіпорындар арасында қабылдап енгізудегі негізгі кедергіні шешу арқылы оның таралуын қамтамасыз етуге болады. Бұл құс фабрикаларының басшылығын өзіндік құнды калькуляциялаудың неғұрлым тиімді жүйесін іздеуге итермелейтін нақты тетіктерді іске асыруға назар аударуға мүмкіндік береді. Сол себепті диссертациялық жұмыстың соңғы бөлімі шығындар есебін ұйымдастыруда АВС моделін тарату механизмін жетілдіру шараларын жан-жақты қарастыруға арналады.

**3.3 Шығындарды есепке алуда АВС жүйесін қолдану механизмін жетілдіру**

Ұйымдарда жүргізілетін шығындар есебінің неғұрлым пайдалылығын қамтамасыз ету үшін сол бизнестің стратегиясына үйлесетін және басшылықтың ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыратын тиімді ШЕАЖ қолданған жөн. Біріншіден, менеджменттің ABC жүйесін пайдалануға ынталандыратын себептерді және ондағы үстеме шығыстарды бөлу әдістемесіне қатысты көзқарасын қарастырдық. Өнімдер арасындағы жанама шығындарды бөлуге қатысты негізгі мәселелер ішкі басқарушылық есеп жүйесінің бақылауында болады, сондықтан ол ABC-ті пайдаланудан алынатын пайданы түсінуге байланысты.

Эмпирикалық зерттеу нәтижелері шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы теріс ықпал еткенін көрсетті, осының негізінде ғана келесідей тұжырым жасауға болады. Құс шаруашылығы кәсіпорындарының басшылары өнімнің әділ бағасын анықтау үшін өзіндік құнды дәл есептеу маңызды екенін толық түсінбейді деп ойлаймыз. Екіншіден, бұл шаруашылық жүргізуші субъектілер әлеуметтік маңызы бар азық-түлік тауарларының екі түрін шығарады. Бұл өндірісті мемлекет субсидиялайтынын да ұмытпауымыз керек.

Шығындар туралы объективті ақпарат компанияның стратегиясы тұрғысынан да, сондай-ақ шығыстарды басқару үшін де маңызды. Шығындарды басқарудағы жаңа тәсілдің қажеттілігін түсіндіруді жоғары деңгейге жеткізу үшін ең алдымен бухгалтерлер ұйымдардың жоғары басшылығымен тығыз қатынас орнату қажет.

Басқару есебінің заманауи әдістері мен жүйелерінің қазақстандық тәжірибеге енуін белсендіру үшін келесілерді ұсынамыз:

1) ұйым басшылығының ақпаратқа деген қызығушылығын барынша арттыру, өйткені басқарушылық есептің негізгі құрамдас бөлігі шығындарды есепке алу болып табылады;

2) менеджерлерге шығындарды басқаруға мүмкіндік беретін және басшылыққа бизнес нәтижелерін жақсарту бойынша түзету шараларын жасауға көмектесетін нақты жүйелердің артықшылықтары туралы хабарлау;

3) менеджерлердің хабардар болуын жоғарылатуды жоғары оқу орындары ұйымдастыратын семинарлар арқылы жүзеге асыру қажет;

4) бас бухгалтер және ұйым басшылары бірлесе келе өздеріне тиімді болатын ШЕАЖ таңдап, оның әрі қарай есеп практикасына енгізілуіне қолайлы жағдай жасауы керек.

Бірінші тарауда айтылғандай, ABC есепке алу моделінің пайда болуы объективті ақпарат алудың жаңа әдістерін іздеуге байланысты болды. Таңдау жасалғаннан кейін АВС жүйесін әзірлеу, пайдалану және қызмет көрсету шығындарын осы модельді қолданудан күтілетін пайда арасын салыстыру қажет. Бұл жүйе ағымдағы мәліметтерден басқа, тиісті стратегиялық шешімдер қабылдау үшін қажетті шығындар туралы нақты ақпарат берумен байланысты (сурет 34). Соңғы тыңғылықты жүргізілген зерттеудің бірінде АВС тек шығындар есебінің жетілдірілген жүйесі ғана емес, сонымен қатар шығыстарды басқарудың стратегиялық құралы болып табылатындығы дәлелденген [158].

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **АВС жүйесі**  Система АВС / АВС жүйесі | | | | | | |
| Әрбір қызметтің құнын есептейді |  | | Предоставление точной, своевременной  Нақты, дәл, пайдалы және уақтылы ақпарат беру  информации |  | | Помогает конкурировать на рынке  Нарықта бәсекелесуге көмектеседі |
|  | | | | | | |
| Шешімдер қабылдау үрдісі | | | | | | |
| Бизнес-үдерістердің (процестердің) тиімділігін бағалау | Шығындарды төмендету мүмкіндігін беру | | Құндылық қоспайтын қызмет түрлерін жою | Процес-терді жетілдіру | | Артық шығындарға жол бермеу |
|  | | | | | | |
| **Шығындарды басқару** | | | | | | |
| Бақылауды одан әрі жақсарту | | Өндірілетін өнімнің сапасын арттыру | | | Корпоративтік стратегияны іске асыру | |

Сурет 34 – Шығындар есебінің функционалдық жүйесінің пайдалылығы

Ескерту – Автормен құрастырылған

Әрбір қызметтің құны есептелген кезде ақпараттық асимметрия төмендейді, өйткені қажетті мәліметтер төменгі деңгейдегі менеджерлер мен қызметкерлерден келеді. Ақпараттық асимметрияның төмендеуі басқару есептеріндегі ақпараттың дәлдігі мен сенімділігін арттырады және бұл олардың арасындағы өзара байланысты тағы бір рет көрсетеді. 34-сурет АВС жүйесінің ұсынылған функционалды артықшылықтарының өзара байланысын тағы бір дәлелдейді.

Әдетте, ABC жүйесі барлық қызмет түрлері мен бизнес-процестерге тереңірек талдау жасауға мүмкіндік береді [158, р.164]. Атап өтілгендей, төменгі деңгейдегі менеджерлердің де, жоғары буын басшылығының да партисипативтік тәсілі нәтижесінде бизнес-процестердің тиімділігін бағалауға және құндылықтар қоспайтын кейбір іс-әрекеттерді жоюға әкелуі мүмкін.

Қызмет түрлері бойынша шығындарды есепке алуды енгізу, әрине, жемнің, вакцинаның және басқалардың қымбаттауымен байланысты барлық мәселелерді шешпейді, бірақ құс фабрикасының процестерін жақсартуға ықпал етеді. Бұл жүйенің көмегімен, бір жағынан, әрбір бөлімшенің (бизнес-процесінің) тиімділігін бағалауға болады және осылайша стратегиялық құрал ретінде қызмет ете алады. Екінші жағынан, тиімсіз процестерді анықтау оны шешудің нақты мүмкіндіктерін іздеуге әкеледі.

Қазіргі заманғы өзіндік құнды есептеу жүйелеріндегі ақпарат өнім ассортиментін оңтайландыруға байланысты мәселелерді реттеуге мүмкіндік береді. Шетелдік ШЕА және ӨӨҚ-н калькуляциялау жүйелерінен дәл осы АВС теңдестірілген, өйткені ол барлық өндірістік және технологиялық процестерді тыңғылықты талдау негізінде шығындарды топтастыруды қамтамасыз етеді. Бұл жүйеде белгілі бір шығындарды есепке алу тобының қай қызмет түрімен логикалық байланысын анық және оңай байқауға болады.

АВС жүйесінің көмегімен ағымдағы нәтижелерді уақтылы алуға болады. АВС жүйесі шаруашылық жүргізуші субъектіге өнімнің өзіндік құнын төмендету арқылы бәсекелестік артықшылық алуға ықпал етеді. Бұл жүйені қабылдаған кезде кәсіпорын басшылығы оның басқа бөлімшелердің қызметкерлері мен бухгалтерлер арасында хабардарлық және әрекеттерді үйлестіру болғанда ғана тиімді бола алатынын түсінуі керек.

Біз көптеген қазақстандық құс фабрикалары үшін шығындар драйверлерін және жанама шығыстарды бөлу әдістемесіне қатысты өзге де мәселелерді айқындаудың қиындығы тежеуші факторға айналғанын анықтадық. Ал бұл ретте ABC-ті тиімді пайдалануды ұйымдастырудың ең тиімді шараларының бірі жанама шығындарды өнімнің өзіндік құнына жатқызудың белгілі бір талаптары мен әдістемесін ұстану болады. Бұл талаптар қызмет түрлерінің де, бөлінетін шығындар тобының да жіктелу деңгейіне, сондай-ақ шығындардың драйверлерін анықтауға арналған математикалық есептеулерге қатысты.

Қазіргі заманғы калькуляциялық жүйелерге сұраныстың төмендігін қазақстандық кәсіпорындардың шикізатқа көбірек бағытталғандығымен және өнім ассортиментіндегі шектеулілігімен түсіндіруге болады. Сонымен қатар, қолданыстағы ШЕАЖ қосымша жұмысты қажет етпейтіндігі және бухгалтерлер өндірістің өзгермелі сипатына байланысты қазіргі заманғы шығындар есебі жүйесін қолдануға тәуекел етпейді.

Қызмет түрлері бойынша ШЕАЖ-нің дизайнын әзірлеу кезінде осы шығындар есебінің моделін қабылдайтын ұйымның стратегиялық мақсаттарын ескеру қажет. Ұйымның стратегиялық мақсаттары басқалардың мақсаттарынан өзгеше болуы мүмкін болғандықтан, дизайнды әзірлеу шығындар объектілерін әртараптандырудан басталуы керек. Бұл ретте әртараптандыру тек өндірілетін өнімдерге ғана емес, процестерге, клиенттер мен жабдықтаушыларға да қатысты болуы тиіс.

Тағы бір маңызды мәселе – кәсіпорындардың өз қызметкерлерін оқыту және қайта даярлау шығындарын көтеруге дайын болмауы. Бұл да лайықты өз шешімін табуды қажет етеді.

АВС-ті қабылдауға ықпал ететін «итермелейтін» сипаттағы шараларды іске асыру үшін келесі әрекеттерді орындаған жөн:

1. Бухгалтердің жұмысын нақты жасалған операцияларды жинау мен өңдеуді жүзеге асыратын және әртүрлі есеп беруді қалыптастыратын қызметкер ретінде қабылдауды тоқтату керек. Компания басшыларының ШЕАЖ қаржылық, сондай-ақ басқарушылық есептің және өндірісті ұйымдастыру процесінің ажырамас бөлігі болып табылатындығын түсінуі оның есеп практикасына енуіне әкелетінін атап өту маңызды. Сондықтан барлық іске асырылатын әрекеттер компаниядағы бухгалтерлік функцияның қабылданатын рөлін арттыруға бағытталуы қажет.

34-суреттен АВС жүйесінің ұсынатын ақпараты арқылы артық шығындарды азайтуға болатындығын көруге болады. Шығындарды қысқартудың кез-келген мүмкіндігін пайдалану, біздің ойымызша, кәсіпорын басшылығын шығындарды басқарудың жетілдірілген жүйелеріне көшуді қолдауға ынталандыруы керек.

2. Шетелдік шығындар есебі жүйелерін енгізуді ынталандыру үшін қызметкерлерді мәжбүрлеудің қажеті жоқ, керісінше, оларды ABC-ті қолдану әдісіне үйреткен жөн. Басшылық, үстеме шығындарды бөлудің қатаң тәсілдеріне жүгіну шығындарды сенімді бағалауды ғана емес, сонымен бірге шығындарды басқарудағы пайдалылықты да қамтамасыз ететінін түсінуі қажет. Кейінгі зерттеуде, мысалы, Аль-Дхубайби ABC-ті енгізіп қолданудың сәтті болуы қызметкерлердің оны операциялық және әкімшілік жүйелермен үйлестіру қабілетіне байланысты деп мәлімдейді [117, р.185].

Біздің жүргізілген зерттеуден алған нәтижелеріміз құс шаруашылығы ұйымдары басшыларының көпшілігі ШЕА-дың заманауи жүйелері туралы жеткіліксіз білетіндігін көрсетті. «Қазақстанның құс өсірушілер одағы» ЗЖТБ көмегімен одан әрі енгізуді ынталандыру үшін ғылым мен озық тәжірибенің соңғы жетістіктері ұсынылатын дөңгелек үстел мен семинарлар ұйымдастыру қажет. Қазақстанда жыл сайын құс шаруашылығы кәсіпорындарының басшыларымен субсидия бөлу және алу үшін комиссия отырысы өтеді. Сондықтан біз «Қазақстан құс өсірушілер одағы» ЗЖТБ-не технология саласындағы ғылымның жетістіктерімен және өзіндік құнды есептеудің заманауи жүйелерімен танысу үшін семинарлар өткізуді ұсынамыз. Бұл одақтың бір қызметі ғылым мен озық тәжірибенің жетістіктерін, оларды құс фабрикаларында пайдалану мүмкіндіктерін насихаттауға бағытталғандықтан, ұсынылатын семинарларды өткізу, әрине, пайдалы болады.

Субсидия мәселесіне де тоқталған жөн деп санаймыз. Мемлекеттен берілетін субсидия көмегімен жұмыртқа бағытындағы құс шаруашылығы дамып, ішкі нарық сұранысын толықтай қамтамасыз еткен. Бұл туралы БАҚ-нда және көптеген ғылыми жұмыстар мен мақалаларда айтылды. Мемлекет тарапынан жүйелі көрсетілетін мемлекеттік қолдау республикадағы құс шаруашылығының дамуына, өндіріс көлемінің өсуіне ықпал еткенін ескерген жөн [159].

Жалпы ауыл шаруашылығы салаларындағы кәсіпорындардың бәсекеге қабілеттілігі мен тұрақтылығын қолдау үшін субсидиялар түрінде мемлекеттік қолдау әрдайым қажет екені белгілі. Себебі тауық жұмыртқасы өндірісінің құнын арзандатуға берілген тікелей субсидиялау 2022 жылдан бастап тоқтатылатынын ескерсек, мұның салдары құс шаруашылығын тұралатып тастайтыны жайлы мамандар ескертеді.

Қазақстан құс өсірушілер одағының басшысы «мемлекеттік қолдау көрсетілмейтін болса, шағын құс фабрикалары жабылып, ал ірі кәсіпорындар құс басын қысқартуға мәжбүр болады» деп мәлімдейді. Осы салада елу жыл жұмыс істеген білікті маманның айтуынша, егемендік алғанға дейін екі-үш жыл бұрын Қазақстанда 100-ден артық құс фабрикалары болған. Әрине, құс шаруашылығы кәсіпорындар санын қазіргі көрсеткішпен салыстыруға келмейді. Алайда, елдегі құс шаруашылығын барынша қалпына келтіру үшін отыз жыл қажет болғанын, ал енді оны алты айда жоғалтып алу қаупі туындағанын мамандар ескертеді [160].

Біздің пайымдауымызша, қазіргі уақытта субсидиялиялауды тоқтатпаған жөн, себебі соңғы кездегі құрғақшылық, қайталап өршіген құс тұмауы, COVID 19 салдары осы саланы қиын жағдайға қалдырғаны белгілі. Осындай келеңсіз жағдайлардың әрқайсысының шектірген өзіндік зияндары болды, мысалы құрғақшылықтан кейін жемнің жетіспеушілігі мен бағасының көтерілуіне әкелді. Қайта-қайта өршіген A(H5N8) тұмауының салдары бірқатар құс шаруашылығы субъектілерінде құстардың жойылуына итермеледі. Солтүстік Қазақстан өңірінің өзінде осы тұмаудың салдарынан 1 миллионға жуық құс басы кеміді, бұл туралы БАҚ ресми хабар таратқан.

Жоғарыда өз өңірінде жұмыртқа өндірісінің флагманы болған Ақмола құс фабрикасының жабылуы туралы айтылған, бұл республиканың Ақмола, Қостанай, Алматы облыстарының кәсіпорындары да зардап шеккенін айғақтайды. Жоғалтқан құс басы және өндіріс көлемін қалпына келтіру үшін уақыт керектігін ескеріп мемлекет тарапынан берілетін субсидияларды бұрынғы мөлшеріне жеткізсе – құс шаруашылығына көрсетілетін демеу болады.

Зерттеу АВС-ті қабылдау үшін жоғары басшылықтың қолдауының болмауы, оны іске асырудағы әдістемесін түсінбеуі, білім мен тәжірибенің жоқтығы сияқты кедергілерді анықтады. Құс фабрикаларының басшылығы тарапынан қолдаудың жоқтығы, әрине олардың халықаралық бухгалтерлік есеп практикасындағы болып жатқан өзгерістер мен жаңашыл әдістемелермен таныс болмауының салдары деуге болады. Сондықтан оларды қызмет түрлері бойынша ШЕА-ды қабылдау және енгізу жөніндегі іс-шараларды әзірлеу кезінде ескеру қажет.

Жалпы басқару есебінің заманауи ШЕАЖ-сін ауыл шаруашылығы кәсіпорындарында қабылдануы мен іске асырылуын жылдамдатуға септігін тигізетін іс-шараның бірі – қаржылық емес қолдауды қолға алу. Қаржылық емес қолдау шараларын университеттер және біліктілікті арттыратын оқыту орындары көрсете алады. Бұл үшін аталған білім беру мен біліктілікті арттыратын орындарында озық жүйелердің әдістемесін енгізу мен қолдану алгоритмі бойынша оқу-әдістемелік материалдар әзірлеуді қолға алған жөн.

Тағы бір қолға алатын мәселе – ол оқу-әдістемелік материалдар әзірлеуде бас бухгалтерлермен академиялық ортаның өкілдері де біріге жұмыс жасауы, сонда ғана тиімдірек болады. Басшылар мен мамандардың біліктіліктігін арттыру бойынша курстар мен семинарларды жергілікті әкімшілікпен келісе отырып өткізген дұрыс. Бұл шараның ең ұтымды жағы ауыл шаруашылығы кәсіпорындары мамандары мен шаруа қожалықтарының иелері үшін де ақысыз болғаны жөн. Біздің пікіріміз бойынша, ғылым мен академиялық орта бір жағынан, ал жергілікті басқару органдары және ауыл шаруашылығы кәсіпорындары екінші жағынан бірлесетін болса, нәтиже беретіні сөзсіз.

Құс етін өндіру бағытындағы компанияның табысты болуы соңғы жылдардағы қайта-қайта өршіген құс тұмауы және COVID 19 пандемиясынан келген қиындықтарды жеңуіне байланысты. Бірқатар құс фабрикалары өндіріске жұмсалатын ресурстарды үнемдеуге септігін тигізетін инновациялық технологияларды мүмкіндігінше қолдануды қолға алғаны жөн.

Әрине, ұсынылғанның бәрі шығындарды есепке алудың дәстүрлі әдісінен заманауи өзіндік құнды есептеу жүйелеріне көшу кезінде ғана жүзеге асырылуы мүмкін. Ол үшін бухгалтерлердің басқа қызметкерлермен бірге калькуляциялау моделінің дизайнын жасауға және іске асыруға міндетті түрде қатысуы қажет, өйткені сәтті жұмыс олардың үйлесімділігіне байланысты болады. Тиісті құзыреттілікке ие менеджерлер қазіргі заманғы жүйелерді пайдаланудың өткір қажеттілігін сезініп қана қоймай, оларды қолданысқа енгізу кезінде ынталандырып, өздері де атсалысса – сәтті іске асырылады.

Біздің ойымызша, толық аяқталған өндірістік циклі бар кәсіпорнының ерекшелігіне сәйкес қызмет түрлері бойынша шығындарды есепке алудың сауатты бейімделген жүйесі оның тиімділігіне әсер етуі мүмкін. Интуитивті сезініп түсінудің қажеті жоқ, керісінше, шығындар есебі жүйесін өзгертуден алынатын нәтиже мен күтілетін пайданы мұқият есептеу ұсынылады. Қолданылып отырған калькуляциялау жүйесінен алшақтап ауысқан кезде күмән болмауы керек және инновациялық әдістерді қабылдаған жөн, өйткені әрқашан жаңа жүйеден пайдалы болатын тәсілдер алуға болады.

Маңызды мәселелер мен кедергілерге қарамастан АВС жүйесі табысты болатынына сеніміміз жоғары, себебі, әлемдік тәжірибені ескеретін болсақ, бұл жүйе өзінің функционалдық тартымдылығын бірнеше рет дәлелдеді. Кәсіпорынның бүкіл өндірістік-шаруашылық процесі өндіріс кезінде ғана емес, оның басталуына дейін де бақыланатын болса, онда осы шығындар есебі жүйесінің функционалдық мүмкіндіктеріне қол жеткізіледі.

**3-бөлім бойынша тұжырымдама**

Қызмет түрлері бойынша шығындар есебі жүйесін қабылдауға әсер еткен факторларға және кедергі болған мәселелерге жүргізілген талдау келесідей тұжырымдамалар жасауға мүмкіндік берді.

Біріншіден, қазақстандық құс шаруашылығы кәсіпорындарының АВС-ті қабылдау ықтималдылығына әсер ететін предикторлар анықталып талданды. Статистикалық маңыздылық тұрғысынан теріс әсер еткен болжаушы фактор – ол өнімдердің әртүрлілігі (PD) екені расталып дәлелденді. Логистикалық регрессия арқылы алынған нәтижелер PARTIC, PD айнымалыларының және COSTIMP предикторының әсері бір-бірінен бөлек бағаланған жағдайда, олардың әсер ету күші аз маңызды болатындығын көрсетті. Керісінше, бухгалтерлердің қатысуын (PARTIC) өнімдердің әртүрлілігімен (PD) бірге пайдаланған кезде, осы модератордың тәуелді айнымалымен айтарлықтай және оң байланысы бар екендігі дәлелденді. Біз алған нәтижелер бухгалтерлердің шығындар жүйесінің дизайнын жасауға қатысуының маңыздылығын растайды.

Екіншіден, АВС-ті компаниялардың қабылдап енгізуіне шектеу келтіретін факторлардың бірқатары: осы жүйе туралы білімнің жоқтығы, қызмет түрлері мен шығындар факторларын анықтаудағы құрылымдық мәселелер жиі кездескен. Аталған кедергілер көбінесе дамушы елдердің компанияларына тән. Сондай-ақ кейбір ЕО құрамына кіретін елдердің өзінде, мысалы Польша, Литва секілді республикалардың компаниялары АВС-ті енгізуде тәжірибе мен ресурстардың жетіспеушілігі, қызметкерлердің қарсылығына тап болған. Қазақстандық құс шаруашылығы кәсіпорындарында АВС туралы хабардар болудың төмен деңгейі негізінде жоғары басшылықтың қолдамауы, білім мен тәжірибенің жеткіліксіздігі, ШЕАЖ өзгертуге құлшыныс танытпауы орын алған. Шығындар есебі жүйесін өзгертуге қатысты бастамашылдықтың болмауы қолданыстағы дәстүрлі әдістерге қанағаттанадықтан туындап отырғаны анықталды.

Үшіншіден, тежеуші факторлар ретінде әсер ететін кедергілерді азайту үшін бұдан әрі орындалуы тиіс шаралар ұсынылды. Бұл ғылым мен академиялық орта, жергілікті басқару органдары және ауыл шаруашылығы кәсіпорындары секілді үштіктің бірлесе жұмыс жасауымен іске асыру арқылы жылдамдата алатындығы қарастырылып ұсынылды. Біліктілікті арттыру арқылы инновациялық есеп үлгілері мен өндірісті басқару әдістері туралы кәсіпорын басшыларын қайталап хабардар ету олардың көзқарастары мен қатынастарын өзгертуі мүмкін деп есептейміз.

Осылайша, шығындарды есепке алудың ұсынылып отырған моделі болашақта одан күтілетін пайда оны қабылдауға және енгізуге байланысты шығындардан асып түсуге мүмкіндік береді деп тұжырымдама жасалды.

**ҚОРЫТЫНДЫ**

Осы диссертациялық жұмыста құс шаруашылығы кәсіпорындарында шығындар есебінің ұйымдастырылуы және қолданыстағы жүйелерін зерттеу келесідей қорытынды тұжырымдамалар мен нәтижелер алуға, ұсыныстар беруге әкелді:

1. «Шығындар» ұғымын «шығыстар» ұғымынан бөлек қарастыру үшін бухгалтерлік есепті реттейтін заңнама тұрғысынан толықтыру арқылы қайта қаралғаны жөн. Себебі қазақстандық нормативтік актілерде «шығындар» ұғымы қарастырылмайды. Шығындарды есепке алу жүйесін теориялық және әдістемелік аспекті жағынан зерделеу оның мәнін, мазмұны мен міндеттерін ашуға бағытталған авторлық анықтама беруге әкелді.

«Шығындарды есепке алу жүйесі» түсінігінің бар түсіндірмелеріне сүйене келе және оларды жалпылау негізінде бұл ұғымның жеткілікті түрде толық ашылмағаны анықталды. Шетелдік және отандық зерттеушілердің еңбектеріне шолу жасау, олардың «шығындарды есепке алу жүйесі» ұғымы жайлы берген анықтамаларында ортақ бірізді көзқарас қалыптаспағанын көрсетті. Осындай жалпыға ортақ бірегей бірізді түсініктің болмауы негізінде бұл ұғымға оның мәнін, міндетін нақтылау үшін авторлық анықтама берілді: Шығындарды есепке алу жүйесі – бұл маңызды басқару шешімдерін қабылдау мақсатында бір ұйым шеңберінде тікелей қаржылық есептің де, сондай-ақ шығындарды жоспарлау, бақылау және талдау мәселелерін қамтитын басқарушылық есептің кіші жүйесі.

2. Қазақстан Республикасында жалпы ауыл шаруашылығы салалары бойынша, әсіресе құс шаруашылығында шығындар есебін реттейтін заңдар мен барлық нормативті-құқықтық актілер қарастырылып зерделенді. Бұл ешбір заңнамалық актіде құс шаруашылығының өзіндік ерекшеліктері ескеріліп қарастырылмағанын анықтады, сол себепті шығындар есебін ұйымдастыруды реттейтін арнайы нұсқаулықтарды әзірлеуді талап ететінін көрсетті. ҚР Қаржы министрлігі мен Ауыл шаруашылығы министрлігінің бірігіп жұмыртқа мен құс еті бағытындағы шаруашылық субъектілерінде шығындарды есепке алу бойынша әдістемелік нұсқаулықтарды әзірлеу ұсынылды.

3. Құс шаруашылығы өнімдерін өндірудің салалық ерекшеліктерін, сондай-ақ ақпараттың аналитикалығын арттыру және маңызды шешімдер қабылдау үшін ұйымдастырушылық-әдістемелік аспектілерді ескеретін шығындарды есепке алудың аралас моделі ұсынылды.

Ұсынылған шығындар есебінің аралас моделінде артықшылықтары әлемдік деңгейде мойындалған, дамыған елдердегі компаниялар енгізген АВС жүйесін қолданыстағы есеп практикасымен үйлестіру қарастырылып зерделенді. Бұл модельде нормативтік жүйенің қағидаттарын тікелей (негізгі) шығындарды есептеуде қолдану, ал жанама шығыстар бөлігінде АВС-те пайдаланатын әдістемені енгізу арқылы есеп практикасын ұйымдастыру көзделеді.

Шығындар есебінің нормативтік әдісін және қызмет түрлеріне негізделген функционалдық жүйесін үйлестіру мүмкіндігі ХҚЕС қабылдаған есепке алу әдіснамасына қайшы келмейді. Шығындарды жіктеу және есепке алу сегментінде ХҚЕС-н қолдану жанама шығыстарды өзгермелі және тұрақты деп бөлуді ұсынады, осыған байланысты АВС-ті аралас модельге енгізу орынды. ABC әдістемесі де жанама шығындарды өзгермелі және тұрақты болып бөлуді қамтиды.

Ұсынылып отырған аралас модель белгілі бір дәрежеде тек бухгалтерлік есептің жан-жақтылық тұрғысынан ғана емес, сондай-ақ құс шаруашылығы кәсіпорындарының шығындарын талдауда ақпаратты байытуға ықпал етеді. Біздің ойымызша, шығындарды есепке алудың ұсынылған аралас моделі негізінде өндірісті ұтымды ұйымдастыру мен барлық қолда бар ресурстарды тиімді пайдалануға қол жеткізу оңтайлы. Ұсынылып отырған аралас модель, сонымен қатар құс шаруашылығы өндірісін кеңейтетін немесе әртараптандыруды жоспарлап отырған кәсіпорындардың бәсекеге қабілеттілігін арттыруға бағытталған.

4. Құс фабрикалары қолданатын шығындарды есепке алу жүйелері зерттелді және олардың көпшілігі нақты шығындар мен нормативтік шығындар есебі сияқты дәстүрлі әдістерді қолданатыны белгілі болды. Қолданыстағы нақты өзіндік құн бойынша шығындар есебі әдісін жан-жақты талдау оның тиімсіздігін көрсетті, шешім қабылдау кезінде талдамалы ақпаратты жеткілікті деңгейде бере алмайтыны анықталды. Алматы облысындағы құс өнімдерін өндіретін шаруашылық субъектілеріндегі өзіндік құнды есептеуде шығындар баптары номенклатурасы бойынша бірқатар сәйкессіздіктер мен кемшіліктер бар екендігі анықталды. Осыны ескере отырып, біз құс шаруашылығының негізгі бағыттарына бейімделген өндіріске арналған шығындар баптарының ұсынылған номенклатурасын әзірледік.

Құс шаруашылығы кәсіпорындарындағы шығындарды есепке алудың қолданыстағы жүйелеріне жүргізілген зерттеу нәтижесінде біз Қазақстанда заманауи озық жүйелер аз пайдаланылады деген қорытындыға келдік. Соңғы отыз жылға жуық зерттеушілер мен мамандардың талқылап зерделеген АВС жүйесін қазақстандық құс шаруашылығында тек 5 кәсіпорын ғана қолданатындығын эмпирикалық зерттеу нәтижесі көрсетті.

Ұсынылған шығындар есебінің аралас моделінде жанама шығындарды өнімдер арасында дәл үлестіруімен танылған АВС жүйесін қолданыстағы нормативтік әдістің элементтерімен есеп практикасында үйлестіру бірнеше жақсартуларға әкеледі. Бұл, ең алдымен, құс шаруашылығының негізгі өнімдерін қатар өндіретін кәсіпорындардағы шығындарды есепке алу тәжірибесін ұйымдастырушылық-әдістемелік жағынан қайта құрылымдауға мүмкіндік береді. Шығарылатын өнімнің өзіндік құнына үстеме шығыстарды жатқызу бөлігінде дәстүрлі емес әдістемелерді қолдану мүмкіндігі ет бағытындағы құс шаруашылығы саласы деңгейінде ғана емес, басқа да кіші секторларда жүзеге асырылатын болады. Осылайша, әрбір өндірілген өнімнің өзіндік құны барынша дәл есептеледі, тұтынылатын ресурстар толығымен бақыланады және қажет болған жағдайда шығындарды уақтылы оңтайландыру үшін тиісті шаралар қабылданады.

Бройлер ет өнімдерін өндірудің нақты процестеріне негізделген 16 қызмет түрі анықталды, ұсынылды және сыналды. Ұсынылатын калькуляциялау моделінде негізгі және жанама шығындарды есепке алуды оңтайландыру мақсатында бухгалтерлік шоттар мен субшоттардың көп деңгейлі жүйесін пайдалану әдістемесі талқыланып ұсынылды. Осы бірінші, екінші және үшінші ретті субшоттарды ашу арқылы өнім түрлері бойынша тікелей және жанама шығындардың есебін ұйымдастыру қажетті ақпаратты дер кезінде алуға мүмкіндік береді. Бұл сондай-ақ құс фабрикаларының есептік тәжірибесінде анық ажыратылмайтын және бөлек ескерілмейтін жанама шығындарға да қатысты.

5. Қызмет түрлері бойынша шығындар есебі жүйесін қабылдауға әсер еткен, бірақ олардың ықпалы тұрақты, әрі статистикалық маңыздылығы жағынан да сенімді болмаған факторларға эмпирикалық зерттеу жүргізілді. Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы, өнімдердің әртүрлілігі, өзіндік құнды калькуляциялау жүйесін жобалауға бухгалтерлердің қатысуы секілді факторлардың АВС жүйесін қабылдауға әсері зерттелді. Өнімдер арасында жанама шығындарды дәл бөліп тарататын АВС жүйесін қабылдауға әсер ететін факторлар бойынша жүргізілген эмпирикалық зерттеу нәтижесі қазақстандық құс фабрикалары үшін келесідей:

– логистикалық регрессия бойынша бағалау АВС-ті қабылдауға шығындар туралы ақпараттың маңыздылығының тікелей әсері теріс болғанын көрсетті;

– модератор ретінде калькуляциялау жүйесін жобалауға бухгалтерлердің қатысуы ABC жүйесін қабылдау үшін маңыздылығы эмпирикалық тұрғыдан расталды;

– өнімнің әртүрлілігі осы жүйені қабылдау ықтималдылығына теріс әсер еткендігін көрсетті.

Жеткіліксіз хабардар болу, тәжірибенің болмауы, қызметкерлердің қарсыласуы, компанияның жоғары басшылығының қолдамауы, мемлекеттік саясат, нарықтық бәсекелестіктің төмендігі – кедергі келтірген және тежеуші болған факторлар екені анықталды. Анықталған факторлар негізінде отандық құс шаруашылығы кәсіпорында АВС-ті қолдану деңгейіне ықпал еткен детерминанттарды зерделеу осы әдіснаманы таралуына себепші болатын шараларды айқындап, ұсыныстар беруге әкелді.

АВС әзірленгеннен бері ол ұзақ уақыт бойы басқарушылық есептің ең жақсы инновациялық әдістерінің бірі және оның артықшылықтары мен тәжірибелері әдебиетте негізінен оң контексте талқыланды. Осылайша, ұсынылған шараларды іске асыру көмегімен кедергілер мен тежеуші факторлардың әсерін барынша азайта отырып, осы озық әдістемені енгізудің табыстылығын арттыруға болады деген қорытынды жасалды.

**ҚОЛДАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ**

1 Қазақстан Республикасының Президенті Н. Назарбаевтың 2018 жылғы 10 қаңтарындағы «Төртінші өнеркәсіптік революция жағдайындағы дамудың жаңа мүмкіндіктері» атты Қазақстан халқына Жолдауы. [www.akorda.kz](http://www.akorda.kz). 24.11.2021.

2 Мемлекет басшысы Қ. Тоқаевтың 2020 жылғы 01 қыркүйектегі «Жаңа жағдайдағы Қазақстан: іс-қимыл кезеңі» атты Қазақстан халқына жолдауы. [www.akorda.kz](http://www.akorda.kz). 24.11.2021.

3 «2018-2027 жылдарға арналған Қазақстанда құс шаруашылығын дамытудың салалық бағдарламасы» https://foodindustry.kz/razrabotana-programma-razvitiya-otrasli-ptitsevodstva-rk-na-blizhajshie-10-let/ 24.11.2021.

4 Қазақстан Республикасы Президентінің 2018 жылғы 15 ақпанындағы №636 Жарлығымен бекітілген Қазақстан Республикасының 2025 жылға дейінгі Стратегиялық даму жоспары (02.02.2022 берілген жаңартуларымен) https://adilet.zan.kz/kaz/docs/U1800000636 18.01.2022.

5 Yükçü S., Atağan G. The Dependency of the History of Cost Accounting on History of Manufacturing Technology // Accounting & Financial History Research Journal. – 2014. – №6. – P. 142-159.

6 Livanova R., Stepanenko E., Postnikova L., Lukyanov B., Chutcheva J. Enhancement of Accounting of the Agro-Industrial Sector // European Research Studies Journal. – 2018. – Vol.21, № 3. – P. 476-487.

# 7 Hussey R. Oxford Dictionary of Accounting Oxford Paperbacks. – Oxford: Oxford Univ. Press, 1999. – P. 366.

8 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. Специальностям / М.А. Вахрушина. учебник. – 6-е изд. испр. – Москва: Омега-Л, 2007. – 570 с.

9 Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов 2-е изд., перераб. и доп. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

10 Герасимова Л.Н. Управленческий учет: теория и практика: учебник / Л.Н.Герасимова. – Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 508 с.

11 Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 477 c.

12 Касимова А.И. Применение терминов «расходы», «издержки», «затраты» в различных системах учета финансовой информации // Управленческий учет. – 2011. – №3. – С. 38-46.

13 Кеулимжаев К.К., Кудайбергенов Н.А. Производственный и управленческий учет: учебное пособие. – Алматы: Экономика, 2011. – 330 с.

14 Тайгашинова К.Т. Теория и методология учета затрат и калькуляция продукции, работ и услуг: учебное пособие. – Алматы: Экономика, 2014. – 137 с.

15 Нургазина Ж.К. Управленческий учет: учебник. – Астана: 2014. – 411 с.

16 Қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негіздері (2018 жылы наурыз айында қайта қаралған). www.minfin.gov.kz. 24.03.2022.

17 Зубарева О.А. Международный опыт учета затрат на производство // Бухгалтерский учет (Научная жизнь). – 2014. – №10. – С. 123-125.

18 Халықаралық Қаржылық Есептілік Стандарты 2 – Қорлар (2005 жылдың 1 қаңтарынан бастап күшіне енген) // www.minfin.gov.kz. 24.03.2022.

19 «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Қазақстан Республикасының кодексі (ҚР Салық кодексі) http://adilet.zan.kz/kaz/ 25.12.2021.

20 «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Қазақстан Республикасының 2007 жылғы 28 ақпандағы №234 Заңы (03.01.2022 берілген өзгерістер мен толықтырулармен) <http://adilet.zan.kz/kaz/> 25.01.2022.

21 Johnson H.T. Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting // The Accounting Review. – 1981. – Vol.56, № 3. – P. 510–518.

22 Kaplan R.S. The Evolution of Management Accounting // The Accounting Review. – 1984. – Vol.59, № 3. – P. 390-418.

23 Волкова О.Н. Влияют ли эволюции в визуальной культуре на учетные практики // Журнал новой экономической ассоциации. – 2016. – №1(29). – С. 54-82.

24 Drury C. Management and Cost Accounting,Paperback 9th Edition. – London: Cengage Learning EMEA, 2015. – P. 816.

25 Bragg S.M. Cost Accounting: A Comprehensive Guide. – New-York: John Wiley and Sons Inc., 2001. – P. 672.

26 Romney M.B. Steinbart P.J. Accounting Information Systems, 12th International Edition. – New Jersey: Prentice Hall, 2012. – P.697

27 Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.

28 Evans P., Bellamy S. Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems // International Journal of Public Sector Management. – 1995. – Vol.8, № 6. – P. 30-38.

29 Hansen D.R., Mowen M.M., Guan L. Cost Management: Accounting & Control 6th Edition. – Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning, 2009. – P.832

30 Nagirikandalage P., Binsardi B. Inquiry into the cultural impact on cost accounting systems (CAS) in Sri Lanka //Managerial Auditing Journal. – 2017. –Vol.32, № 4/5. – P.463-499.

31 Тайгашинова К.Т. Тереңдетілген басқарушылық есеп: Оқулық / К.Т. Тайгашинова, С.А. Сатаев, С.Ш. Лапбаева. – Алматы: Экономика, 2015. – 184 б.

32 Казахстанские птицеводы могут остатся без зерна. <http://ptica.kz/news/kazahstanskie-pticevody-mogut-ostatsja-bez-zerna> 29.03.2022.

33 Бейсенбаева А.К. Ауылшаруашылық өнімдерінің құнын ҚЕХС-ке сәйкес бағалау әдісінің мәні мен маңызы // Статистика, учет и аудит. – 2018. – №4(71).– C. 34-38.

34 Городкова С.А. Сущностное содержание экономической категории «затраты»: монография. – Чита: ЗИП Сиб. УПК, 2010. – 163 с.

35 Тайгашинова К.Т. Калькуляция себестоимости продукции, выполненных услуг, работ. – Алматы: ТОО «Издательства LEM», 2012. – 288 с.

36 Сапарбаева С.С., Тулеев К.А. Содержание калькулирования и его роль в управлении производством // Статистика, учет и аудит. – 2018. – №1(68).– С. 36-43.

37 Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

38 Cagwin D., Bouwman M.J. The association between activity-based costing and improvement in financial performance // Management Accounting Research. – 2002. – Vol.13, № 1. – P. 1-39.

39 Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учеб. для студентов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 735 с.

40 Риполь-Сарагоси Ф.Б., Моргунов Р.В. Комментарий к составу затрат. Анализ и оценка финансового результата: учебно-методическое пособие. – М.: ПРИОР, 2000. – 224 с.

41 Lucey T. Costing. – London: Letts Educational, 1996. – P. 624.

42 [Weber J.](https://www.emerald.com/insight/search?q=Juergen%20Weber), [Wiegmann L.](https://www.emerald.com/insight/search?q=Leona%20Wiegmann) Persistent but adaptable – the path dependent development of German cost accounting // [Journal of Accounting & Organizational Change](https://www.emerald.com/insight/publication/issn/1832-5912). – 2021. – Vol.17, № 4. – P. 471-493.

43 Вахрушина М.А. Управленческий анализ: учебное пособие для студентов, обучающихся по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / М.А. Вахрушина. 6-е изд. испр. – М.: Омега-Л, 2010. – 399 с.

44 Тайгашинова К.Т. Управленческий учет: Учебное пособие. Изд. 2-е. – Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2010. – 350 с.

45 Назарова В.Л., Кабдолдаева А.К. Стратегическая управленческая отчетность и проблемы ее формирования // Статистика, учет и аудит. – 2018. – №1(68).– С. 6-11.

46 Костюкова Е.И., Галилова Р.И. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыбоводческих организациях: монография / Е.И.Костюкова, Р.И. Галилова. – Ставрополь: АГРУС, 2013. – 156 с.

47 Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет. М.: ИНФРА-М, 2010. – 272 c.

48 Messner M. Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice? // Management accounting research. – 2016. – №31. – P. 103– 111.

49 Gerdin J., Greve J. The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research // Accounting Organizations and Society. – 2008. – №33 (7-8). – P. 995-1009.

50 Тайгашинова К.Т., Ержанов М.С. Управленческий учет: учебник, изд. 3-е доп. дораб. – К.Т. Тайгашинова, М.С. Ержанов. – Алматы: АЭСА, 2020. – 450 с.

51 Lips M. Calculating full costs for Swiss dairy farms in the mountain region using a maximum entropy approach for joint-cost allocation // International Journal of Agricultural Management. – 2014. – Vol.3, № 3. – P. 145-153.

52 Jack L., Jones J.V.H. «Facing up to new realities: The case for using relevant cost and target cost approaches in agriculture» // Journal of Applied Accounting Research. – 2007. – Vol.8, № 3. – P. 116-145.

53 В Казахстане с 2020 года планируют отменить субсидии на яйцо. htpp: // [https://inbusiness.kz/ru/last/v-kazahstane-s-2020-goda-planiruyut-otmenit-subsidii-na-yaj 10.12.2019](https://inbusiness.kz/ru/last/v-kazahstane-s-2020-goda-planiruyut-otmenit-subsidii-na-yaj%2010.12.2019).

54 Учет затрат и калькулирование себестоимости: учеб. пособие / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, И.В. Павлова, О.В. Лаврина. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 254 с.

55 Будасова В.А. Развитие калькуляционно-аналитической системы затрат в организациях птицеводства: автореф. ... канд. экон. наук:08.00.12. – Воронеж: 2013. –24с.

56 Безруков Н.В., Аверина О.И. Современный управленческий учет и его технологии // <https://docplayer.ru/38970989-Sovremennyy-upravlencheskiy-uchet-i-ego-tehnologii.html>

57 Мархаева Б.А. Управленческий учет 2: учебное пособие / Б.А. Мархаева, А.Д. Каршалова. – Алматы. – 2017. – 200 с.

58 Theuvsen L., Essmann S., Brand-Sassen H. Livestock Husbandry between Ethics and Economics: Finding a Feasible Way out by Target Costing? // The Future of Rural Europe in the Global Agri-Food System: Conference paper presented at the XⅠth International Congress of the EAAE, August 24-27. – Copenhagen, 2005. – P. 2-16.

59 Cooper R. and Kaplan R.S. Measure cost right: make the right decisions // Harvard Business Review, September-October. – 1988. – P. 96-103.

60 Cooper R. A structured approach to implementing ABC // Accountancy, June. – 1990а. – P. 78–80.

61 Cooper R. Cost classiﬁcation in unit-based and activity-based manufacturing cost systems // Journal of Cost Management (USA). – 1990b. – P. 4–13.

62 Cooper R. Five steps to ABC system design // Accountancy, November. – 1990d. – P. 78–81.

63 Koutouzidou G., Vazakidis A., Theodoridis А., Batzios C. A review of ABC methodology for agricultural sector // Proceedings of the 7th International Conference on Information and Communication Technologies in Agriculture: Food and Environment, HAICTA: Kavala, Greece, 2015. – P. 20-25.

64 Lu C., Sridharan V. G., Tse M. S. C. Implementation of the activity-based costing model for a farm: an Australian case // Journal of Applied Management Accounting Research. – 2016. – Vol.14, № 2. – P. 29-36.

65 Lee T.R., Kao J.S. Application of simulation technique to activity-based costing of agricultural systems: a case study //Agricultural Systems. – 2001. – Vol.67, № 2. – P. 71-82.

66 Chrenková I. Controlling in the Conditions of Czech Republic // Agris On-Line Papers in Economics & Informatics. – 2011. – Vol.3, № 2. – P. 3-14.

67 Setala J., Gunasekaran A. Activity-based costing and management-a way to improve the profitability of fish processing? // Production and Inventory Management Journal. – 1996. – Vol.37. – P. 63-69.

68 Pockevičiūtė R. Case study: activity based budgeting at agricultural holdings in Lithuania // Economics and Rural Development. – 2008. – Vol.4, № 2. – P. 26-34.

69 González-Gómez J.I., Morini S. A model for cost calculation and management in a multiproduct agricultural framework. The case for ornamental plants // Spanish Journal of Agricultural Research. – 2009. – №7. – P. 12-23.

70 Stašová L.H. Software Support for Cost Calculation – Application to the Agricultural Sector // Potravinarstvo. – 2018. – Vol.12, № 1. – P. 472-486.

71 Kabinlapat P., Sutthachai S. An application of activity-based costing in the chicken processing industry: a case of joint products // International Food & Agribusiness Management Review. – 2017. – Vol.20, № 1. – P. 85-97.

72 Zaini S.N.A.M., Zheng C.W., Abu M.Y. Costing structure improvement using activity based costing in palm oil plantation of Malaysia // Journal of modern manufacturing systems and technology*.* – 2020. – Vol.4, № 1. – P. 95-109.

73 Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2018 жылғы 12 шілдедегі №423 қаулысымен бекітілген Қазақстан Республикасының агроөнеркәсіптік кешенін дамытудың 2017-2021 жылдарға арналған мемлекеттік бағдарламасы (31.12.2020 ж. жаңартуларымен) https://adilet.zan.kz/kaz/docs/P1800000423/history 27.01.2021.

74 Анализ сельского хозяйства РК [электронный ресурс]. – 2016. URL: www. rfcaratings.kz

75 ҚР Стратегиялық жоспарлау және реформалар агенттігі Ұлттық статистика бюросының ресми сайты [электронды ресурс]. – URL: <https://stat.gov.kz>. 14.01.2022.

76 Мазбаева К.О. Перспективы развития отрасли птицеводства в Республике Казахстан // Матер.междунар.науч.-практ.конф. «Конкурентоспособность национальных экономик и регионов в контексте глобальных вызовов мировой экономики» / под. общей ред. Т. В. Ворониной, А.Б. Яценко. – Ростов-на-Дону: Изд-во ЮФУ, 2019. – С. 465-470.

77 Мазбаева К.О. Қазақстан Республикасында құс шаруашылығының дамуына нормативті-әдістемелік нұсқаулар әсерінің теориялық аспектілері // Вестник Университета Туран. – Алматы, 2020. – №1(85) . – С. 257-261.

78 Popp J.: A baromfiágazat globális helyzete és kilátásai (II), Baromfiágazat. – 2014. – Vol.14, № 1. – P. 4-11.

79 Птицеводство. Технология производства мяса птицы: учеб.-метод. пособие / Новосиб. гос. аграр. ун-т. фак.: сост.: Л.В. Чупина, В.А. Реймер. – Новосибирск: Изд-во НГАУ, 2013. – 58 с.

80 Гадаева В.Ю. Внедрение высокопродуктивных кроссов кур как фактор повышения экономической эффективности производства // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2015. – № 1. – C. 32-37. [Электронный ресурс]. URL: http://ekonomika.snauka.ru/2015/01/6915 12.02.2019.

81 Петрукович Т.В., Косьяненко С.В., Курило Е.П. Качество инкубационных яиц кур-несушек белорусской селекции // Ученые записки УО ВГАВМ, – 2017. – № 4(53). – C. 142-145.

82 Мусабеков К., Есболова А.Е. Анализ состояния и тенденции развития рынка птицеводческой продукции в Казахстане // Вестник КазНУ Серия Экономическая. – 2015. – №5(111). – С. 34-39.

83 Gunasekar K. R. (2006): Formulating Feeds for Broiler Performance// The Poultry Site, 24th April 2006. – 2006 available at: <http://www.thepoultrysite.com/articles/560/formulating-feed-for-broiler-performance>. 29.03.2022.

84 Ziggers D. Biomin’s World Nutrition Forum Tackles the Four P’s // World Poultry. – 2013. – Vol.29, №1. – P. 13-21.

85 FAO: Положение дел области продовольствия и сельского хозяйства: Продовольственная и Сельскохозяйственная организация объединенных наций, Рим, 2009: <http://www.fao.org/home/ru/> 29.03.2022.

86 Mullally C., Lusk J.L. The Impact of Farm Animal Housing Restrictions on Egg Prices, Consumer Welfare, and Production in California // American Journal of Agricultural Economics. – 2018. – Vol.100, №3. – P.649-669.

87 Sumner D., Gow H., Hayes D, Matthews W., Norwood., Rosen-Molina J., Thurman W. Economic and Market Issues on the Sustainability of Egg Production in the United States: Analysis of Alternative Production Systems // Poultry Science. – 2011. – Vol.90, №1. – P.241-250.

88 Arslan A.U., Bashir M.K., Khalid M.F., Auon M., Farooq U., Ashraf M., Shakeel S., Shahid-ur-Rehman. Economic analysis of broiler production in environment controlled houses in district Faisalabad // Pakistan Journal of Agricultural Science. – 2018. – Vol.55, № 3. – P. 699-701.

89 Биттиров А.М., Пашаев В.Ш., Алиев Ш.К., Кабардиев С.Ш., Атаев А.М., Зубаирова М.М. Эймериозная инвазия, виды возбудителей у цыплят-бройлеров в условиях птицефабрики ЗАО «Горец» // Ежеквартальный научно-практический журнал Проблемы развития АПК региона. – 2015. – №2(22). – С. 72-74.

90 Аналитический обзор ситуации на рынке птицеводческой продукции на 15 января 2019 года. <http://ptica.kz/news/analiticheskij-obzor-situacii-na-rynke-pticevodcheskoj-produkcii-na-15-janvarja-2019-goda> 31.03.2022.

91 Птицаферма в Алматинской области заявила об угрозе банкротства. В МСХ ответили, что фабрика получила 5 млрд тенге субсидий <https://informburo.kz/novosti/pticeferma-v-almatinskoy-oblasti-zayavila-ob-ugroze-bankrotstva-v-msh-otvetili-chto-fabrika-poluchila-5-mlrd-tenge-subsidiy-106406.html> 31.03.2022.

92 Хоружий Л.И. Развитие бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов: монография / Л.И. Хоружий, У.Ю. Дейч. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 148 c.

93 Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции АПК: учебник для вузов. – Мн: ООО «Мисанта», 1999. – 199 с.

94 Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2.Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч.3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

95 Алайдаркызы К, Әлайдар Ж., Асылбаев Ж.Е., Нартбаева А.С. Организация ведения управленческого учета на ремонтных заводах // Статистика, учет и аудит. – 2019. – №3(74).– С. 11-16.

96 Мазбаева К.О. Жауапкершілік орталықтары бойынша құс шаруашылығы өнімдерінің өндірістік шығындар есебін ұйымдастыру // Статистика, учет и аудит. – 2019. – №3(74).– С. 42-47.

97 Глущенко А.В., Нелюбова Н.Н. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК: учебное пособие / А.В. Глущенко, Н.Н.Нелюбова. – М.: Магистр, 2008. – 189 с.

98 Депозитарий финансовой отчетности РК. http // [www.dfo.kz](http://www.dfo.kz) 31.03.2022.

99 Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник для бакалавров / В.Э. Керимов. – 9-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2017. – 384 с.

100 ТОО «ВОСТОК БРОЙЛЕР». <https://ecobiokz.wixsite.com/ecobio/too-vostok-broiler> 31.03.2022.

101 Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учебник. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2015. – 288 c.

102 Катков Ю.Н. Организационно-методическая модель бухгалтерского учета затрат в птицеводстве: автореф. ... канд. экон. наук:08.00.12. – Москва: Центр оперативной полиграфии ФГОУ ВПО РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева, 2006. – 23 с.

103 Додонова М.В., Муха В.А. Совершенствование учета затрат по статьям и элементам в отрасли птицеводства // Научные труды Южного филиала Национального университета биоресурсов и природопользования Украины Крымский агротехнологический университет». Серия: Экономические науки. – 2011. – №136. – С. 146-153.

104 Широбоков В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК: учебник. М.: Финансы и статистика, 2010. – 688 с.

105 Шумакова О.В., Кузнецова М.Н. Учет затрат и формирование себестоимости продукции в птицеводческих организациях // Вестник Омского государственного аграрного университета. – Омск, 2011. – №1(1). – С. 106-110.

106 Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Э. Керимов. – 6-е изд. – Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 688 с.

107 Мазбаева К.О. Пути совершенствования методов учета затрат в птицеводстве // Статистика, учет и аудит. – 2020. – №3(78).– С. 39-45.

108 Околелова Т.М., Шарипов Р.И., Шарипов Т.Р. Кормление сельскохозяйственной птицы в вопросах и ответах / Т.М. Околелова, Р.И. Шарипов, Т.Р. Шарипов. – Алматы, Нур-Принт, 2019. – 250 с.

109 Чайковская Л.А., Филин С.А. Стратегический управленческий учет в современных компаниях // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – №3(22). – С. 259-273.

110 Горлова Е.И. Инструменты управления затратами в системе управления предприятием // Экономинфо, №17. – С. 30-34.

111 Shields M. An empirical analysis of ﬁrms’ implementation experiences with activity based costing // Journal of Management Accounting Research. – 1995. – Vol.7, № 1. – P. 148-165.

112 Liu L.Y.J., Pan F. The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach // The British Accounting Review. – 2007. – Vol.39, № 3. – P. 249-264.

113 Al-Omiri M., Drury, C. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations // Management Accounting Research. – 2007. – Vol.18, № 4. – Р. 399-424.

114 Quinn M., Elafi O., Mulgrew M. Reasons for not changing to activity-based costing: a survey of Irish firms // PSU Research Review. – 2017. – Vol.1, № 1. – Р. 63-70.

115 Roztocki N., Porter J.D., Thomas R.M., Needy K.L. A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies // Engineering Management Journal. – 2004. – Vol.16, № 4. – Р. 19-27.

116 Knežević G., Mizdraković V. Exploratory research of activity-based costing method implementation in Serbia // Economic Research-Ekonomska Istraživanja. – 2010. – Vol.23, № 3. – P. 68-81.

117 Al-Dhubaibi A. Optimizing the value of activity based costing system: The role of successful implementation // Management Science Letters. – 2021. – Vol.11, № 1. – P. 179-186.

118 Özkan S., Karaibrahimoğlu Y.Z. Activity-based costing approach in the measurement of cost of quality in SMEs: a case study // Total Quality Management & Business Excellence. – 2013. – Vol.24, № 3-4. – P. 420-431.

119 Hoozée S., Ngo Q.H. The impact of managers’ participation in costing system design on their perceived contributions to process improvement // European Accounting Review. – 2018. – Vol.27, № 4. – P. 747-770.

120 Khataie A.H., Bulgak A.A. A cost of quality decision support model for lean manufacturing: activity‐based costing application // International Journal of Quality & Reliability Management. – 2013. – Vol.30, № 7. – P. 751-764.

121 «Алатау-Құс» кәсіпорынның ресми сайты <http://akus.kz/services/production/> 04.04.2022.

122 Зимакова Л.А., Штефан Я.Г. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 6. – С. 340-350.

123 Соколов А.Ю. Современные подходы к исчислению целевой себестоимости продукта: методические аспекты // Управленческий учет. – 2013. – № 10. – С. 32-38.

124 Gazzarin C., Lips M. Gemeinkostenzuteilung in der landwirtschaftlichen Betriebszweigabrechnung – eine methodische Übersicht und neue Ansätze // Austrian Journal of Agricultural Economics and Rural Studies. – 2018. – Vol.27, № 3. – P. 9-16.

125 Ndemewah S.R., Menges K., Hiebl M.R.W. Management accounting research on farms: what is known and what needs knowing? // Journal of Accounting & Organizational Change. – 2019. – Vol.15, № 1. – P. 58-86.

126 Maiga A.S. Assessing the main and interaction effects of activity-based costing and internal and external information systems integration on manufacturing plant operational performance // Advances in Management Accounting. – 2017. – Vol.29. – P. 55-90.

127 Shigaev A. Accounting entries for activity-based costing system: The case of a distribution company // Procedia Economics and Finance. – 2015. – Vol.24, P. 625-633.

128 Ержанов А.К., Тайгашинова К.Т. Эволюция основ учета (наука и практика): Монография. А.К. Ержанов, К.Т. Тайгашинова / Алматы: АЭСА, 2019. – 308 с.

129 Gosselin M. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing // Accounting, Organizations and society. – 1997. – Vol.22, № 2. – P. 105-122.

130 Brown D.A., Booth P., Giacobbe F. Technological and organizational influences on the adoption of activity‐based costing in Australia // Accounting and Finance. – 2004. – Vol.44, № 3. – P. 329-356.

131 Schoute M. The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption // The British Accounting Review. – 2011. – Vol.43, № 2. – P. 120-134.

132 Rankin R. The predictive impact of contextual factors on activity-based costing adoption // Journal of Accounting and Finance. – 2020. – Vol.20, № 1. – P. 66-81.

133 Banker R.D., Bardhan I.R., Chen T.Y. The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance // Accounting, Organizations and Society. – 2008. – Vol.33, № 1. – P. 1-19.

134 Otley D. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014 // Management Accounting Research. – 2016. – Vol.31. – P. 45-62.

135 Deci E.L., Ryan R.M. The "what" and "why" of goal pursuits: Human needs and the self-determination of behavior // Psychological inquiry. – 2000. – Vol.11, № 4. – P. 227-268.

136 Mazbayeva K., Barysheva S., Saparbayeva S.S. The influence of the importance of cost information, product diversity and accountants' participation on the Activity-Based Costing adoption // Journal of Accounting and Organizational Change. – 2022. – Vol.18, № 2. – P. 346-366.

137 Innes J., Mitchell F., Sinclair D. Activity-based costing in the UK’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results // Management Accounting Research. – 2000. – Vol.11, № 3. – P. 349-362.

138 Anderson S.W., Young S.M. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems // Accounting, Organizations and Society. – 1999. – Vol.24, № 7. – P. 525-559.

139 Rogers E.M. Diffusion of Innovations. – New York: Free Press, 2003. – P. 576.

140 Askarany D., Yazdifar H. An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK // International Journal of Production Economics. – 2012. – Vol.135, № 1. – P. 430-439.

141 Malmi T. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms // Accounting, Organizations and Society. – 1999. – Vol.24, № 8. – P. 649-672.

142 Krumwiede K.R. The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors // Journal of Management Accounting Research. – 1998. – Vol.10. – P. 239-278.

143 Clarke P.J., Hill N.T., Stevens K. Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change // Critical Perspectives on Accounting. – 1999. – Vol.10, № 4. – Р. 443-468.

144 Anderson S.W., Hesford J.W., Young S.M. Factors influencing the performance of activity based costing teams: a field study of ABC model development time in the automobile industry // Accounting, Organizations and Society. – 2002. – Vol.27, № 3. – P. 195-211.

145 Kallunki J. P., Silvola H. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing // Management Accounting Research. – 2008. – Vol.19, № 1. – P. 62-79.

146 Lemeshow S., Sturdivant R.X., Hosmer Jr D.W. Applied logistic regression. – New-York: John Wiley & Sons, 2013. – P.510.

147 Hair J.F.J., Black W.C., Babin B.J., Anderson, R.E. Multivariate Data Analysis. – New Intern Essex, UK: Pearson Education Limited, 2014. – P.122-131.

148 Hair J.F.J., Hult G.T.M., Ringle C.M., Sarstedt M. A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM), 2nded. – Sage, LosAngeles, CA, 2017. – P.363

149 Наследов А. SPSS 19: Профессиональный статистический анализ данных. – СПб.: Питер, 2011. – 400 с.

150 Shim E., Sudit E.F. How manufacturers price products // Strategic Finance. – 1995. – Vol.76, №. 8. – P. 37-39.

151 John I., Falconer M. The application of activity-based costing in the United Kingdom's largest financial institutions // Service Industries Journal. – 1997. – Vol.17, № 1. – P. 190-203.

152 Chen G., Firth M., Park K. The implementation and benefits of activity‐based costing: a Hong Kong study // Asian Review of Accounting. – 2001. – Vol.9, № 2. – Р. 23-37.

153 Baird K.M., Harrison G.L., Reeve R.C. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors // Management Accounting Research. – 2004. – Vol.15, № 4. – P. 383-399.

154 Lai K.H., Ngai E.W.T., Cheng T.C.E. Information technology adoption in Hong Kong's logistics industry // Transportation Journal. – 2005. – Vol.44, № 4. – P. 1-9.

## 155 Ríos-Manríquez M., Colomina C.I.M., Pastor M.L.R.V. Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico // Estudios Gerenciales. – 2014. – Vol.30, № 132. – P. 220-232.

156 Majid J. A., Sulaiman M. Implementation of activity based costing in Malaysia // Asian Review of Accounting. – 2008. – Vol.16, № 1. – Р. 39-55.

157 Pietrzak Z, Wnuk-Pel T, Christauskas C. Problems with activity-based costing implementation in Polish and Lithuanian companies // Engineering Economics. – 2020. – Vol.31, № 1. – P. 26-38.

158 Wegmann G. A typology of cost accounting practices based on activity-based costing – a strategic cost management approach // Asia-Pacific Management Accounting Journal. – 2019. – Vol.14, № 2. – P. 161-184.

159 Мазбаева К.О. Роль государственного субсидирования и его влияние на деятельность птицефабрик Республики Казахстан // Матер. междунар.науч.-прак.конф. «Молодежь – движущая сила образования, науки и общества». – Талдыкорган: ЖГУ им. И. Жансугурова, 2019. – С. 188-192.

160 “Нам понадобилось 30 лет, чтобы восстановить птицеводческую отрасль, а теперь мы можем лишиться за полгода”: мрачный прогноз // <https://www.caravan.kz/gazeta/nam-ponadobilos-30-let-chtoby-vosstanovit-pticevodcheskuyu-otrasl-a-teper-my-mozhem-lishitsya-za-polgoda-mrachnyjj-prognoz-772385/> 14.04.2022.

**ҚОСЫМША A**

Кесте А.1 – Авторлардың қызмет түрлері бойынша шығындар есебі жүйесін қолданудан алған функционалдық артықшылықтары

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Рөлі  Ықпалы  Авторлар | Жанама шығыстарды дәл бөлу құралы | Тиімділікті бағалау және бақылау құралы | Нақты, дәл және өзекті ақпарат ұсыну | Шығындарды басқарудың стратегиялық құралы | Процестерді жақсарту есебінен қаржылық көрсеткіштер-ді арттыру | Нақты рентабельділік-ті анықтау |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| R. Rankin (2020) [128, p. 78] | + |  | + | + |  |  |
| Al-Dhubaibi (2021) [114] | + |  | + | + |  |  |
| Khataie and Bulgak (2013) [113, р. 763] | + | + | + |  |  | + |
| S. Hoozée, Q.H.Ngo (2017) [112, р. 747] |  |  | + |  | + |  |
| S. Özkan, Y.Z.Karaibrahim-oğlu (2013) [111, р. 420] |  |  | + |  | + |  |
| N. Roztocki, J.D. Porter, R.M. Thomas, K.L.Needy (2004) [107, р. 19] | + |  | + |  |  |  |
| L.Y.J. Liu, Pan F. (2007) [104, р. 261 ] |  | + | + |  |  |  |
| M. Shields (1995) [103, р. 163 ] |  |  | + |  | + |  |
| Чайковская Л.А., Филин С.А. (2019) [101, с. 262 ] | + | + | + | + |  |  |
| Керимов В.Э. (2016) [99, с. 259] | + | + | + | + |  |  |
| S.N. Zaini, C.W. Zheng, M.Y. Abu (2020) [67] | + | + | + |  |  |  |
| P. Kabinlapat, S. Sutthachai (2017) [66, p. 85, 95] | + | + |  |  |  |  |
| L.H. Stašová (2018) [65, p. 485] | + | + |  |  |  |  |
| J.I. González-Gómez, S. Morini (2009) [64, p. 22] | + | + |  | + |  |  |
| R. Pockevičiūtė (2008) [63, p. 33] | + | + |  |  |  |  |
| I. Chrenková (2011) [61, p. 3] | + | + |  | + |  |  |
| T.R. Lee, J.S. Kao (2001) [60, p. 72] |  | + | + | + |  |  |
| А.1 кестенің жалғасы | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| C. Lu, V.G. Sridharan, M.S.C. Tse [59, p. 31] | + |  |  |  |  |  |
| D. Cagwin, M.J. Bouwman (2002) [34, p. 2] | + | + | + | + |  |  |
| R.D. Banker, I.R. Bardhan, T.Y.Chen (2008) [125, р. 16] |  | + |  |  | + | + |
| D. Askarany, H. Yazdifar (2012) [131, р. 437] |  | + |  |  | + |  |
| A.S. Maiga (2017) [119, р. 77] |  |  | + | + | + |  |
| Ескерту – Әдебиеттер негізінде автормен құрастырылды | | | | | | |

**ҚОСЫМША Ә**

Кесте Ә.1 – Қазақстан Республикасы құс шаруашылығының негізгі экономикалық көрсеткіштері (жұмыртқа бағыты бойынша)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Жыл | 1 мекиен тауықтан алынатын орташа жұмыртқа шығымы, дана  шаруашылықтардың барлық санаттары бойынша | Жыл соңындағы мекиендер саны  шаруашылықтардың барлық санаттары бойынша | Ауыл шаруашылық кәсіпорындары бойынша 1 мекиен тауықтан алынатын орташа жұмыртқа  шығымы, дана | Өндірілген тауық жұмыртқасы, мың дана  шаруашылықтардың барлық санаттары бойынша |
| 1997 | 147 | 8 413.7 | 172 | 1264900 |
| 1998 | 165 | 8 740.1 | 193 | 1367000 |
| 1999 | 173 | - | 203 | 1502000 |
| 2000 | 172 | - | 203 | 1677300 |
| 2001 | 180 | 11 471.5 | 217 | 1835200 |
| 2002 | 188 | 12 342.1 | 228 | 2082800 |
| 2003 | 189 | 12 927.3 | 228 | 2260700 |
| 2004 | 187 | 13 478.3 | 217 | 2303100 |
| 2005 | 193 | 14 066.7 | 226 | 2500000 |
| 2006 | 193 | 15 316.6 | 234 | 2482200 |
| 2007 | 198 | 14 975.0 | 239 | 2649800 |
| 2008 | 208 | 16 202.0 | 250 | 2972171 |
| 2009 | 217 | 17 440.9 | 268 | 3286417 |
| 2010 | 215 | 17 939.4 | 278 | 3701673 |
| 2011 | 214 | 17 596.3 | 277 | 3698707 |
| 2012 | 213 | 18 718.0 | 272 | 3654746 |
| 2013 | 220 | 18 253.3 | 277 | 3879409 |
| 2014 | 225 | 21 304.5 | 280 | 4275940 |
| 2015 | 234 | 21 259.6 | 285 | 4720441 |
| 2016 | 233 | 19 882.3 | 283 | 4739386 |
| 2017 | 241 | 22 257.0 | 289 | 5086481 |
| 2018 | 246 | 24 457.4 | 292 | 5575354 |
| 2019 | 240 | 22 894.5 | 285 | 5513357 |
| 2020 | 225 | 20 783.2 | 263 | 5047252 |
| 2021 | 190 | 23 037.0 | 205 | 4814669 |
| Ескерту – [75] ҚР-ның Стратегиялық жоспарлау және реформалар жөніндегі агенттігі ұлттық бюросының статистика деректері негізінде автормен құрастырылған | | | | |

**ҚОСЫМША Б**

Сурет В.1 – Қазақстандық құс фабрикалары бойынша бір мекиен тауықтан алынған жұмыртқа шығымы

Ескерту – Құс фабрикалары мәліметтері негізінде автормен құрастырылған

**ҚОСЫМША В**

Кесте В.1 – Жанама шығыстарды есепке алу бойынша операциялар

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Р/к  № | Шоттар корреспонденциясының мазмұны | Дебет | Кредит |
| 1 | Өндірістік мақсаттағы негізгі құралдар бойынша есептелген амортизация | 8410 | 2420 |
| 2 | Биологиялық активтердің есептелген амортизациясы | 8410 | 2320 |
| 3 | Өндірістердегі көмекші персоналдарға есептелетін еңбекақы  (мал дәрігерлері, технологтар, дайын өнімдер мен астық қоймасының меңгерушілері, техникалық қызмет көрсету мен жөндеу жүргізетін жұмыскерлер, электриктер және т.б.) | 8410 | 3350 |
| 4 | Өндірістік мақсаттағы негізгі құралдарды пайдалануға байланысты көмекші материалдарға кеткен шығыстар (жөндеуде кететін қосалқы бөлшектер, ЖЖМ) | 8410 | 1350 |
| 5 | Өндірістік мақсаттағы арнайы киімдер, шағын инвентарь, тазалаушы материалдарға жұмсалған шығыстар | 8410 | 1350 |
| 6 | Арнайы рецепт бойынша құрама жем дайындайтын қосалқы өндіріс қызметтері мен орындаған жұмыстары есептен шығарылды | 8410 | 8311/1 |
| 7 | Ет және сүйекті араластырып әзірлейтін протеинді цехтың орындаған жұмыстары есептен шығарылды | 8410 | 8311/2 |
| 8 | Автокөлік бөлімшесінің көрсеткен қызметтері есептен шығарылды | 8410 | 8311/3 |
| 9 | Астық сақтауға арналған ангарлар қызметтері есептен шығарылды | 8410 | 8311/4 |
| 10 | Салқындатылған құс еті өнімдерін сақтау шығындары есептен шығырылды | 8410 | 8311/5 |
| 11 | Мұздатылған құс еті өнімдерін сақтау шығындары есептен шығырылды | 8410 | 8311/6 |
| 12 | Терең өңдеу өнімдерін бойынша шығындарды есептен шығарылды | 8410 | 8311/7 |
| 13 | Басқа ұйымдар қызметтерінің құны жанама шығыстарға есептен шығарылады | 8410 | 3310 |
| 14 | Бройлер балапандарын бордақылап өсіру цехтарының жанама шығыстары негізгі өндіріске есептен шығарылды | 8111 | 8411 |
| 15 | Жөндеу төлдерін өсіру цехтарының жанама шығыстары негізгі өндіріске есептен шығарылды | 8112 | 8412 |
| 16 | Ата-енелік табындарды күтіп бағу цехтарының жанама шығыстары негізгі өндіріске есептен шығарылды | 8113 | 8413 |
| 17 | Құстарды сою цехтарының жанама шығыстары негізгі өндіріске есептен шығарылды | 8114 | 8414 |
| 18 | Терең өңдеу цехының жанама шығыстары негізгі өндіріске есептен шығарылды | 8115 | 8415 |
| Ескерту – Автормен құрастырылған | | | |

**ҚОСЫМША Г**

Кесте Г1 – Салқындатылған бройлер етінің өзіндік құнының эксперименталды есептемесі

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Қызмет түрі бойынша шығындар | Есептеу алгортимі |
| Тікелей шығындар (52%) | 33 488 000 000 |  |
|  |  |  |
| Жөндеу жас төлдерін өсіру | 4 600 800 000 | Драйвер ставкасы х жас құстар саны |
| Ата-енелік табынды ұстау | 7 240 000 000 | Драйвер ставкасы х инкубациялық жұмыртқалар саны |
| Жұмыртқаларды сұрыптау | 241 250 000 | Драйвер ставкасы х инкубациялық жұмыртқалар саны |
| Инкубатор – бордақылауға жіберілетін тәуліктік шөже балапандарды шығару | 328 760 000 | Драйвер ставкасы х тәуліктік шөже балапандар саны |
| Бройлер тауықтарын бордақылау цехында өсіру | 16 182 400 000 | Драйвер ставкасы х тірі бройлер саны |
| Бройлер тауықтарын құсханалардан сою цехына жеткізу | 81 030 000 | Драйвер ставкасы х тірі бройлер саны |
| Сою цехының жабдықтарын пайдалану | 700 960 000 | Драйвер ставкасы х кесуге жұмсалған уақыт |
| Құстарды бастапқы кесу | 10 960 000 | Драйвер ставкасы х кесуге жұмсалған уақыт |
| Екінші мүшелеп кесу | 15 769 000 | Драйвер ставкасы х кесуге жұмсалған уақыт |
| Ұшалар мен ішкі ағзаларды ветеринариялық-санитариялық сараптау (микробқа қарсы жабдық және ерітінділер | 650 000 000 | Драйвер ставкасы х сараптамалар саны |
| Өнім сапасын бақылау | 120 000 000 | Драйвер ставкасы х бақылау операция саны |
| Өнімдерді вакуумдық орау және өлшеу | 250 000 000 | Драйвер ставкасы х өнім саны |
| Салқындату | 101 090 000 | Драйвер ставкасы х салқындатылған өнім саны |
| Мұздату | 148 181 000 | Драйвер ставкасы х мұздатылған өнім саны |
| Өнімдерді суықкомбинаттарда сақтау | 130 800 000 | Драйвер ставкасы х өнім саны |
| Сатып алушыларға жеткізу | 110 000 000 | Драйвер ставкасы х өнім саны |
| Барлық шығындар, теңге | 64 400 000 000 |  |
| Өндірілген өнім көлемі, кг | 46 000 000 |  |
| ӨӨҚ теңге/кг | 1400 |  |
| Ескерту – Эксперименттік нұсқада шартты сандар негізінде автормен әзірленген | | |

**ҚОСЫМША Ғ**

Кесте Ғ.1 – Әрбір қызмет түрінің шығындар тасымалдаушысы ставкасының есептемесі

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Қызмет түрі бойынша | Шығын сомасы | Есепті мерзімдегі шығын тасымалдаушының жиынтық мәні (саны) | Шығын (тасымалдаушысының) драйверінің ставкасы |
| Жөндеу жас төлдерін өсіру | 4 600 800 000 | 139 760 | 32 919,29 |
| Ата-енелік табынды ұстау | 7 240 000 000 | 6 574 380 | 1101,24 |
| Жұмыртқаларды сұрыптау | 241 250 000 | 6 574 380 | 36,70 |
| Инкубатор – бордақылауға жіберілетін тәуліктік шөже балапандарды шығару | 328 760 000 | 4 010 400 | 81,98 |
| Бройлер тауықтарын бордақылау цехында өсіру | 16 182 400 000 | 3 825 000 | 4 230,69 |
| Бройлер тауықтарын құсханалардан сою цехына жеткізу | 81 030 000 | 3 825 000 | 21,18 |
| Сою цехының жабдықтарын пайдалану | 700 960 000 | 46 000 000 | 15,24 |
| Құстарды бастапқы кесу | 10 960 000 | 4 200 000 | 2,61 |
| Екінші мүшелеп кесу | 15 769 000 | 5 124 000 | 3,08 |
| Ұшалар мен ішкі ағзаларды ветеринариялық-санитариялық сараптау (микробқа қарсы жабдық және ерітінділер | 650 000 000 | 22 340 | 22 095,80 |
| Өнім сапасын бақылау | 120 000 000 | 3650 | 32 876,71 |
| Өнімдерді вакуумдық орау және өлшеу | 250 000 000 | 46 000 000 | 5,43 |
| Салқындату | 101 090 000 | 46 000 000 | 2,19 |
| Мұздату | 148 181 000 | – | – |
| Өнімдерді суықкомбинаттарда сақтау | 130 800 000 | 46 000 000 | 2,84 |
| Сатып алушыларға жеткізу | 110 000 000 | 46 000 000 | 2,39 |
| Ескерту – Эксперименттік нұсқада шартты сандар негізінде автормен әзірленген | | | |

**ҚОСЫМША Д**

Кесте Д.1 – Фактор құрылымы және элементтері

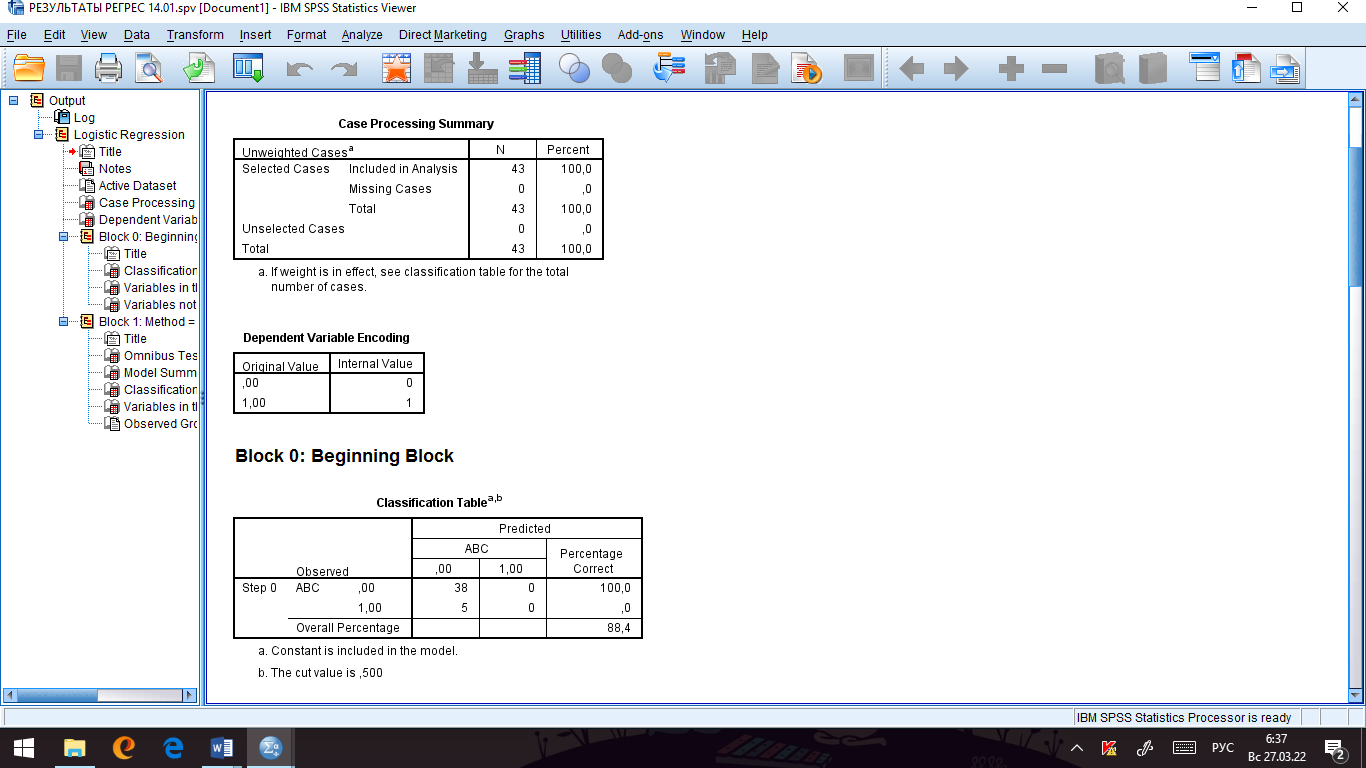
|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Элемент мазмұны | Жүктеме  Loading |
| **Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы** | | |
| Сұрақ 1 | Шығындар туралы ақпарат жоғалған ресурстарды анықтауға көмектеседі | 0.793 |
| Сұрақ 2 | Шығындар туралы ақпарат бізге шығындарды азайту мүмкіндіктерін анықтауға көмектеседі | 0.840 |
| Сұрақ 3 | Шығындар туралы ақпарат бізге сапаны бақылауға және жақсартуға көмектеседі | 0.803 |
| Сұрақ 5 | Шығындар туралы ақпарат бөлімдерде қандай іс-әрекеттер мен процестерді бөлуге болатындығын анықтауға көмектеседі | 0.783 |
| Сұрақ 6 | Шығындар туралы ақпарат жұмыс процесін жетілдіру стандарттарын белгілеудің басты факторы болып табылады | 0.677 |
| **Бухгалтерлердің шығындарды есепке алу жүйесі дизайнын әзірлеуге қатысуы** | | |
| Сұрақ 1 | Мен шығындарды есепке алу жүйесінің әрбір элементін жобалауға қатысамын | 0.865 |
| Сұрақ 3 | Мен өзімнің супервайзеріммен калькуляция жүйесін әзірлеу кезінде элементтерді жиі талқылаймын | 0.771 |
| Сұрақ 4 | Мен калькуляция жүйесінің түпкілікті жобасының элементтеріне қатты ықпал етемін | 0.862 |
| Сұрақ 5 | Калькуляция жүйесін жасаудың әрбір элементіне менің үлесім өте маңызды | 0.937 |
| Сұрақ 6 | Басшылар калькуляция жүйесінің элементі өзгергенде менің сауалдарымды, пікірімді немесе ұсыныстарымды жиі сұрайды | 0.677 |
| **Өнімдердің әртүрлілігі** | | |
| PDiver2 | Құс фабрикаңызда физикалық өлшемге қарай қанша өнім түрі өндіріледі? | 0.970 |
| PDiver5 | Өнімдер өндірісіндегі күрделіліктің көп еместігі | 0.866 |

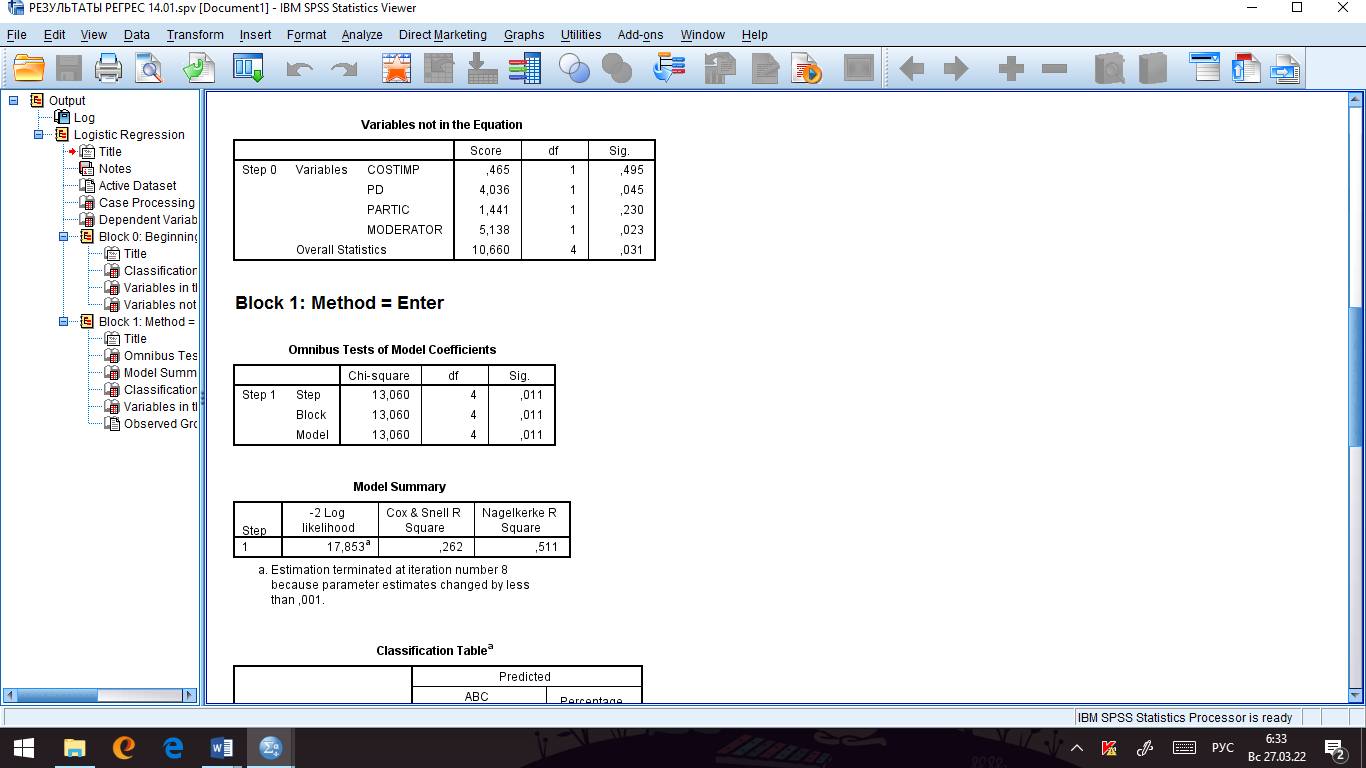
**ҚОСЫМША Е**

Кесте Е.1 – Мультиколлинеарлыққа тексеру бойынша нәтиже

|  |  |
| --- | --- |
|  | VIF |
| Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы 1 | 1.454 |
| Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы 2 | 1.790 |
| Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы 3 | 1.521 |
| Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы 5 | 2.039 |
| Шығындар туралы ақпараттың маңыздылығы 6 | 1.744 |
| Бухгалтерлердің ШЕАЖ дизайнын әзірлеуге қатысуы 1 | 2.919 |
| Бухгалтерлердің ШЕАЖ дизайнын әзірлеуге қатысуы 3 | 1.930 |
| Бухгалтерлердің ШЕАЖ дизайнын әзірлеуге қатысуы 4 | 2.861 |
| Бухгалтерлердің ШЕАЖ дизайнын әзірлеуге қатысуы 5 | 4.868 |
| Бухгалтерлердің ШЕАЖ дизайнын әзірлеуге қатысуы 6 | 1.729 |
| Өнімдердің әртүрлілігі 2 | 6.990 |
| Өнімдердің әртүрлілігі 5 | 6.990 |
| Ескерту – Smart PLS 3 бағдарламасында өңделіп автормен құрастырылған | |

**ҚОСЫМША Ж**





ҚОСЫМША И

