

«Нархоз Университеті» АҚ

ӘОЖ 657.6:664.72

Қолжазба құқығында

КАБИЕВА АСЕМ ТЕМИРГАЛИЕВНА

**Астықты қайта өңдеу және сақтау кәсіпорындарында басқару есебі
мен ішкі аудиттің теориясы мен әдіснамасы**

6D050800 – Есеп және аудит

Философия докторы (PhD)
дәрежесін алу үшін жазылған диссертация

Ғылыми кеңесшілері:
э.ғ.д., профессор Миржакыпова С.Т.
Доктор PhD Марек Филлингер

Қазақстан Республикасы
Алматы, 2016

МАЗМҰНЫ

БЕЛГІЛЕУЛЕР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР	3
КІРІСПЕ	4
1 АСТЫҚТЫ САҚТАУ ЖӘНЕ ҚАЙТА ӨНДЕУ КӘСІПОРЫНДАРЫНДА БАСҚАРУ ЕСЕБІ ЖҮЙЕСІ МЕН ІШКІ АУДИТТІ ҰЙЫМДАСТЫРУДЫҢ ТЕОРИЯЛЫҚ АСПЕКТІЛЕРІ	9
1.1 Басқару есебі жүйесін қалыптастырудың теориялық аспектілері	9
1.2 Басқару есебіндегі шығындардың жіктелуі және оның астықты сақтау мен қайта өңдеу кәсіпорындарында қолданылуы	23
1.3 Басқару жүйесіндегі ішкі аудиттің теориялық негіздері	34
Бірінші бөлім бойынша тұжырым	42
2 АСТЫҚТЫ САҚТАУ ЖӘНЕ ҚАЙТА ӨНДЕУ КӘСІПОРЫНДАРЫНДА БАСҚАРУ ЕСЕБІ ЖҮЙЕСІНІҢ ҰЙЫМДАСТЫРУШЫЛЫҚ-ӘДІСТЕМЕЛІК АСПЕКТІЛЕРІ ЖӘНЕ ОЛАРДЫ ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ	44
2.1 Астықты сақтау және қайта өңдеуді ұйымдастыру ерекшеліктері және олардың басқару есебін құруға әсері	44
2.2 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында экономикалық элементтері бойынша шығындар есебінің жүйесі және өзіндік құнды калькуляциялау	56
2.3 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару жүйесін бюджеттендіру	85
2.4 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есептілігі жүйесін қалыптастыру	103
Екінші бөлім бойынша тұжырым	111
3 АСТЫҚТЫ САҚТАУ ЖӘНЕ ҚАЙТА ӨНДЕУ КӘСІПОРЫНДАРЫНДАҒЫ ІШКІ АУДИТ: ҰЙЫМДАСТЫРУ, ӘДІСТЕМЕСІ ЖӘНЕ ОЛАРДЫ ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ	112
3.1 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудиттің әдістемелік қамтамасыз етілуі	112
3.2 Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарының ішкі аудиті	118
3.3 Ішкі аудиттің ұйымдастырушылық-әдістемелік аспектілерін басқарудың заманауи талаптарына сәйкес жетілдіру	129
Үшінші бөлім бойынша тұжырым	
ҚОРЫТЫНДЫ	143
ПАЙДАЛАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ	149
ҚОСЫМШАЛАР	158

БЕЛГІЛЕУЛЕР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР

АҚ	Акционерлік қоғам
АӨ	Аяқталмаған өндіріс
АӨК	Агроөнеркәсіптік кешен
АІСРА	Дипломданған қоғамдық бухгалтерлердің Америкалық институты
АҚӨК	Астықты қайта өңдеу кәсіпорындары
ШПО	Шығындардың пайда болу орны
АХС	Аудиттің халықаралық стандарттары
ҚЕХС	Қаржылық есептің халықаралық стандарттары
ҚР АШМ	Қазақстан Республикасының ауылшаруашылық министрлігі
МЕА	Материалдық емес активтер
ҰК	Ұлттық компания
ӨТЗ	Өндірістік-техникалық зертхана
ҚР	Қазақстан Республикасы
ІБЖ	Ішкі бақылау жүйесі
АШТӨ	Ауыл шаруашылығы тауарларын өндірушілер
ЖШС	Жауапкершілігі шектеулі серіктестік
ТМҚ	Тауарлық-материалдық құндылықтар
АҚК	Астық қабылдау кәсіпорындары
ЖО	Жауапкершілік орталығы
ҚЖО	Қаржылық жауапкершілік орталығы
КО	Кіріс орталығы
ПО	Пайда орталығы
ШО	Шығын орталығы

КІРІСПЕ

Зерттеу тақырыбының өзектілігі. Заманауи жағдайларда астық және оның өнімдерін отандық өндірушілерді дамыту және оның мүмкін жетістіктері, басқару жүйесінің тиімділігіне және өндірістік қызмет туралы ақпараттардың шынайылығына, ішкі және сыртқы нарықта өнімнің бәсекеге қабілеттілігіне тәуелді. Осыған байланысты өндіріс барысын тиімді басқарудың мәселелері және басқару жүйесі тиімділігін жоғарылату, сонымен қатар осы жағдайларға бақылау жасау ерекше маңыздылыққа ие болып отыр.

Жалпы алғанда Қазақстанның ұлттық экономикасын дамытудың стратегиялық мақсаттарын жүзеге асыру өндірісті басқаруды және дұрыс шешімдер қабылдау үшін қайнар көз ретінде бухгалтерлік есептің жүйесін түбегейлі жақсартуды болжамдайды. Осыған байланысты тиімді басқаруды ұйымдастыру маңызды болып саналады, оның ажырамас бөлігі басқару есебі болып табылады. Астықты сақтау және қайта өңдеудің ірі және орта кәсіпорындарында басқару есебі жүйесін құру және жетілдіруге қызығушылықтар жоғарылай түсті. Бұл ғылыми және тәжірибелік қызығушылық республика экономикасын жаһандандырумен және Дүниежүзілік сауда ұйымына енумен байланысты, өйткені мұнда өндірілген өнімнің сапасына талаптар деңгейі жоғарылайды.

Астықты өңдеу саласының кәсіпорындарында басқару есебі жүйесінің тиімділігін бағалау келесідей маңызды сұрақтарды шешуге бағытталған: барлық ресурстарды қолданудың тиімділігін қамтамасыз ету, өндіріс шығындарын төмендету, өндіріс барысына ішкі бақылаудың тиімділігі. Өндіріс барысын басқарудың негізгі бөлігінде мәселелерді шешудің көп жағдайында басқару есебін дұрыс құру көмектеседі. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі жүйесін зерттеу көрсеткендей қазіргі уақытта басқару есебінің жекелеген элементтеріне жеткіліксіз назар аударылған, бұлар басқару жүйесі және өндіріс технологиясының ерекшеліктеріне тікелей тәуелді болып табылады.

Ішкі бақылау жүйесін күшейту ұйымның болашақта дамуына бағытталған және жалпы алғанда ұйымды тиімді басқаруды жоғарылату үшін ішкі аудитті жүргізу өте қажет. Сонымен қатар өндіріс шығындарына ішкі аудит жүргізу сұрақтары бойынша ортақ пікір қалыптаспаған, бұл аудиттің осы бағытының жеткіліксіз өңделгендігін дәлелдейді және астықты өңдеу саласы кәсіпорындарының ерекшелігін есепке ала отырып, әдістемелік қамтамасыздандыруды жетілдіру қажеттілігі туралы айтуға мүмкіндік береді.

Осыған сәйкес бәсекелестік күрес шарттарында басқару мақсаттары үшін ақпараттардың тиімділігін жоғарылату және оңтайлы басқару шешімдерін қабылдауда басшылардың міндеттері басқару есебі және ішкі аудиттің заманауи бағыттарын қолданудың өзектілігін шарттастырады.

Мәселені зерделеу дәрежесі. Басқару есебін ұйымдастыру және оның әдіснамасы бойынша зерттеулер келесідей шетелдік ғалымдардың еңбектерінде бейнеленген: Апчерс Алан, Бойко Е.А., Вахрушина М.А., Волкова О.Н.,

Гварлиане Т.Е., К.Друри, Ч.Т. Хорнгрен, Дж.К. Шим, Дж. Г. Сигел, Дж. Фостер, Карпова Т.П., Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю., Р.Мюллендорф, М. Карренбауэр, Мансуров П.М., Николаева С.А., Палий В.Ф, Суйц В.П., Ткач В.И., Ткач М.В., Шеремет А.Д., Аткинсон Э., Энтони Р. және басқа да авторлардың қатары.

Отандық ғалымдардың ішінде айтарлықтай үлес қосқандары: Алданиязов К.Н., Тайгашинова К.Т., Миржакыпова С.Т., Назарова В.В., Радостовец В.К., Садиева А.С., Сатмурзаев А.А., Ержанов А.К., Айтанаева Ә.К., Жұманова Г.Ш., Баянова М.С., Иматаева Ә.Е.

Басқару есебін зерттеу барысында астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында шығындардың есебін ұйымдастыру және әдіснамасын бейнелейтін авторлардың жұмыстары қарастырылды, атап айтатын болсақ Кленской С.Д., Моисеенко Г.И., Андрианова И.Н., Казакова Г.Н., Карагодина Д.А.

Ішкі аудит қажеттілігінің теориялық негіздемелері және оның аспектілері келесідей отандық және шетелдік мамандардың жұмыстарында берілген: А.Аренс, Дж.Лоббек, Ажибаева З.Н., Абленов Д.О., Богомолов А.М., Голощапов Н.А., Дюсембаев К.Ш., Жакупбеков С.Ж., Нурсейтов Э.О., Подольский В.И., Савина А.А., Робертсон Дж., Пашкина И.Н., Евдокимова А.В., Ерофеев В.А, Пискунов В.А., Битюкова Т.А., Спенсер Пикетт К.Х., Жминько С.И., Швырева О.И., Сафонова М.Ф, Сагиндыкова Г.М.

Келтірілген жұмыстарда басқару есебі және ішкі аудит астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының ұйымдастырушылық-технологиялық ерекшеліктеріне толық мөлшерде икемделмеген, сондықтан да бұл жағдай элементтері бойынша шығындар есебінде, жауапкершілік орталықтарында, бюджеттеу жүйесін ұйымдастыруда, басқару есебі және басқару аудитін қолдануда айқын көрінеді.

Осылайша, жоғарыда көрсетілген мәселелерді шешуге бағытталған зерттеу тақырыптың өзектілігін, тәжірибелік маңыздылығын, диссертациялық жұмыстың мақсаты мен міндеттерін анықтайды.

Диссертациялық зерттеудің мақсаты астықты қайта өңдеу және сақтау кәсіпорындарында ғылымды дамытудағы заманауи беталыстарға сәйкес келетін зерттеудің объективті және кешенді тәсілдерінің негізінде басқару есебі және ішкі аудит бойынша теориялық және әдіснамалық ережелерді өзекті ету және тәжірибелік ұсыныстар жасаумен көрсетіледі.

Зерттеудің міндеттері. Қойылған мақсатқа жету үшін келесідей міндеттер анықталды:

- басқару есебінің теориялық аспектілерін жүйелендіруге мүмкіндік беретін басқару есебі жүйесін қалыптастырудың теориялық тәсілдерін зерттеу, басқару есебі жүйесін енгізудің тәжірибесін жалпыландыру.

- басқару жүйесінде ішкі аудиттің теориялық негіздерін ашып көрсету және талдау, ішкі аудит ресурстарын ұйымдастыруды талдау және оларды басқаруды жүзеге асыру бойынша тәжірибелік тәсілдемелерді ұсыну;

- астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының салалық ерекшеліктерін көрсету және олардың басқару есебін ұйымдастырудың әдістемелік тәсілдеріне әсерін анықтау;

- астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының маманданған ерекшеліктерін есепке ала отырып, экономикалық элементтері бойынша шығындар есебін ұйымдастырудың әдіснамасын зерттеу және олардың ақпараттық-талдамалық мүмкіндіктерін жоғарылату мақсатында оларды жетілдіру бойынша ұсыныстар беру;

- астықты қайта өңдеу және сақтау кәсіпорындарын дамытудың алдағы стратегияларына және алдыға қойылған мақсаттар мен міндеттерге жетуге арналған құрал ретінде бюджеттендіру жүйесін қолдану бойынша әдістемелік ұсыныстарды талдау және негіздеу;

- басқару есебі қызметі аясының ақпараттық алаңын кеңейтетін және қабылданған шешімдерді қолдайтын басқару есептілігін қалыптастырудың әдістемесін тәжірибеде қолданудың мүмкіндіктерін зерттеу;

- ішкі аудитті жүргізу әдістемесін талдау және ішкі аудит аясында басқару аудитін жүргізу технологиясын ұсыну.

Диссертациялық зерттеудің **жұмыс гипотезасы** басқару есебі, ішкі аудиттің теориялық және әдістемелік ережелерінің жиынтығына негізделеді және астықты сақтау мен қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару жүйесі құралдарын дамытуға мүмкіндік беретін жағдайды жетілдіру қажеттілігін айқындайды.

Зерттеудің объектісі ҚР Ақмола облысындағы астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының басқару есебін ұйымдастыру және әдістемесі, қаржылық қызметі болып табылады.

Зерттеу пәні астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару есебінің жүйесі және ішкі аудит болып табылады.

Зерттеудің ғылыми жаңалығы астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі мен ішкі аудитті жетілдіру бойынша теориялық аспектілерді дамыту және ұйымдастыру-әдіснамалық ұсыныстарды зерттеу болып табылады.

Қорғауға ұсынылған тұжырымдар ғылыми жаңалық болып табылатын, келесідей ғылыми нәтижелермен расталады:

1. Астықты сақтау және қайта өңдеудің салалық ерекшеліктеріне талдау жасау негізінде астықты сақтау және қайта өңдеу үдерісінің ерекшелігіне негізделген, экономикалық элементтері бойынша шығындар есебін жетілдіруге қатысты ұсыныстар берілген, сонымен қатар басқару есебі мақсаттарын есепке ала отырып, шығындардың жіктелінуі, жекелеп алғанда талдамалық мүмкіндіктерді күшейту үшін дәлелденген;

2. Өңделмелі астықты қайта өңдеу шығындары мен жеке шикізат есебін жүргізуге мүмкіндік беретін өңделмелі шикізат есебін жүргізудің ұйымдастырушылық үлгісі жасалынды, оның құрамына астық қоймаларында астық есебі бойынша құжаттардың жетілдірілген нысандары, сонымен қатар

меншікті және өңделмелі астықтың талдамалық есебін жүргізуге мүмкіндік беретін өңделмелі шикізат есебінің әдістемесі кіреді;

3. Жоспарланған көрсеткіштер арқылы қол жеткізілген нәтижелерді салыстырудың динамикалық базасына негізделген бюджетті болжамдау үлгісі жасалынды, ол астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының жұмыс ерекшелігін және пайдаланушылардың ақпараттық қажеттіліктерін ескеретін бюджеттендіруді жетілдіру бойынша әдіснамалық ұсыныстар беруге мүмкіндік берді, соның ішінде іскерлік белсенділікті есепке ала отырып, нақты пайданың көлемін анықтауға және шығындарды тиімді басқаруға мүмкіндік беретін икемді бюджет үлгісі және ұн тарту бойынша бюджеттендіру;

4. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару жүйесінде басқарудың құралы ретінде басқару есептілігін қалыптастырудың әдіснамасы өңделіп жасалынды және дәлелденді, сонымен қатар нақты нәтижелерді және мақсаттан ауытқуды бағалауға мүмкіндік беретін, экономикалық элементтері бойынша басқару есептілігінің нысаны ұсынылды;

5. Басқару аудитін ерекшелей отырып, ішкі аудитті дамытудың ұйымдастыру-әдістемелік бағыттары белгіленді, астықты өңдеу кәсіпорындарында өнім өндірісінің бизнес-үрдісін тиімді бағалауға басқару аудитін жүзеге асыруға мүмкіндік береді, бұл жағдай бөлімшелер қызметінің тиімділігін және нәтижелілігін жоғарылатуға көмектеседі.

Тәжірибелік маңыздылығы басқару есебі және ішкі аудитті жетілдіру бойынша ұсыныстар жиынтығын қалыптастырумен анықталады. Жеке қорытындыларды, нәтижелерді және ұсыныстарды элеваторларда, астық қабылдау кәсіпорындарында, диірмен зауыттарында басқару есебін ұйымдастыру кезінде қолдануға болады.

Диссертациялық зерттеудің ғылыми-теориялық тәсілдері 5B050800- «Есеп және аудит» мамандығына арналған «Басқарушылық есеп 1», «Басқарушылық есеп 2», «Контроллинг» пәндерінің оқулық-әдістемелік кешендерін дайындау кезінде және Л.Н. Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университетінде осы пәндерді оқыту тәжірибесінде қолданылған (14.09.2016ж. №13-03/43 енгізу актісі).

Диссертациялық жұмыстың ұсыныстары мен нәтижелері «Элеватор «Цесна-Астық» ЖШС-ның жұмысында қолданылып, тәжірибелік жұмысқа еңгізілді (15.09.2016ж. №166 енгізу актісі).

Зерттеу ұсыныстары мен нәтижелерін, Қазақстан Республикасы Президентінің «Қазақстан-2050» стратегиясы: қалыптасқан мемлекеттің жаңа саяси бағыты» атты халыққа Жолдауында белгіленген міндеттерге сәйкес әзірлеуде пайдалануға болады.

Зерттеудің әдістемесі мен әдіснамасы. Зерттеудің әдістемесіне есептің келесідей жалпы ғылыми әдістері жатады: салыстыру, талдау, топтау, теңестіру, индукция, статистикалық әдістер, экономика-математикалық әдістер және зерттелетін объекті бойынша логикалық әдістер.

Зерттеудің ақпараттық базасы ретінде келесілердің мәліметтері қолданылды: ҚР АШМ, статистика бойынша ҚР агенттігі, ҚЕХС, ішкі

аудиттің халықаралық стандарттары, қаржылық және статистикалық есептіліктің мәліметтері, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында бюджеттік жоспарлау құжаттары.

Жұмыс барысында бухгалтерлік есеп және ішкі аудит аумағындағы ҚР заңдық актілері, ҚР Үкіметінің нормативтік актілері, ҚР АӨК дамыту бойынша мемлекеттік бағдарламалар, техникалық регламенттер және басқа да нормативтік құжаттар зерттелінді .

Жұмыстың мақұлдануы және жүзеге асырылуы. Диссертацияның негізгі жағдайлары, қорытындылары және тәжірибелік нәтижелері халықаралық конференцияларда баяндалды; 10 жарияланымдарда бейнеленген, оның жалпы көлемі 4.0 б.п. құрайды, оның ішінде ҚР БҒМ БҒСБК ұсынған және Scopus мәліметтер базасына кіретін журналдарда мақалалар жарияланды.

Жұмыстың құрылымы мен көлемі зерттеудің мақсаты, міндеттері мен логикасы арқылы анықталады және оның құрамына кіріспе, үш бөлім, қорытынды, 150 атаудан тұратын әдебиеттер тізімі, қосымшалар кіреді. Жұмыс 157 бетте мазмұндалады және 18 кесте, 14 суреттен тұрады.

1 АСТЫҚТЫ САҚТАУ ЖӘНЕ ҚАЙТА ӨНДЕУ КӘСІПОРЫНДАРЫНДА БАСҚАРУ ЕСЕБІ ЖҮЙЕСІ МЕН ІШКІ АУДИТТИ ҰЙЫМДАСТЫРУДЫҢ ТЕОРИЯЛЫҚ АСПЕКТІЛЕРІ

1.1 Басқару есебі жүйесін қалыптастырудың теориялық аспектілері

Заманауи нарықтық ортада, әлемдік экономиканың жаһандануы және өзгеше қатаң бәсекелестік жағдайында кәсіпорын тез жөнделу, икемділік шарттарын қанағаттандыруы қажет, сонымен қатар өзінің меншікті ұйымдастырушылық құрылымын, сәйкесінше өндірілетін өнімі мен басқару құрылымын болып жатқан жағдайға байланысты тез өзгерте алуы тиісті. Осының барлығы кәсіпорынның менеджментінен тез және экономикалық шешімдер қабылдауды талап етеді, өйткені сәйкес ақпаратпен басқарудың субъектісін қамтамасыз етпеу мүмкін емес.

Бұл үдерісте ерекше орынды біздің ел экономикасының әртүрлі салалары бойынша кәсіпорындардағы, жекелеп айтсақ астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару есебі алады.

Қазіргі уақытта элеваторларда, АҚК және ұн тарту кәсіпорындарында ең жоғарғы пайда табу, өнімнің бәсекеге қабілеттілігін дамыту үшін техникалық деңгейді жоғарылату, өндірістің технологиясын жанарту қажет, ол белгілі бір шығындарды талап етеді. Сондықтан да басқару есебін қамтамасыз ететін шынайы ақпараттар негізінде шығындарды тиімді басқару бойынша іс-шаралар қажет. Өйткені, бұл есеп қысқа мерзімді және ұзақ мерзімді кезеңде шешімдер қабылдауға, өндірісті жедел басқару үшін ақпараттар қалыптастыруға бейімделген болып табылады.

Басқару есебі жүйесін зерттеулер дәлелдегендей есептің бұл түрі алғашқы пайда болған кезінен бастап дамуы бойынша түрлі өзгерістерге ұшырады, яғни экономиканы дамытудың заманауи беталыстары және басқару жүйесіне сәйкес жетілдірілуде. Сонымен бірге әртүрлі салалардың ерекшеліктерін есепке ала отырып, басқару есебін ұйымдастыру бойынша бірыңғай әдістемелік база, жалпы ұсыныстар жоқ және бұл астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарына да қатысты болып отыр. Бұл зерттелініп отырған кәсіпорындарда ерекшеліктеріне сәйкес басқару есебін жүргізудің мақсаты, міндеттері, әдіснамасы толық мөлшерде анықталмағандығын білдіреді.

Бірақ астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару есебінің қазіргі жағдайын, жүргізілуін, сипатталуын және құрылу ерекшеліктерін қарастырмас бұрын, жалпы басқару есебінің теориялық-әдістемелік негіздерін қарастыру қажет.

Отандық және шетелдік тәжірибеде басқару есебінің маңызды және қажетті сұрақтарына келесі авторлардың жұмыстары арналған: А. Апчерс, Аткинсон А.А., Астафьева И.В., Алданиязов К.Н., Барышев С.Б., Вахрушина М.А., Р. Гаррисон, К.Друри, Карпова Т.П., Назарова В.В., Нургазина Ж.К., Палий В.Ф., Садиева А.С., Санин М.К., Сатубалдина С.С., Соколова Я.В., Стуков С.А., Тайгашинова К.Т., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д., Хорнгрен Ч.Т., Дж.Фостер.

Отандық теория мен тәжірибеде басқару есебі бухгалтерлік есептің дербес жүйесі ретінде 2007 жылдың 28 ақпанындағы № 234-III «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Қазақстан Республикасының Заңы негізінде ерекшеленіп көрсетілді [1].

Белгілі болғандай басқару есебі алғаш рет 20 ғасырдың басында пайда болды. Басқару есебінің маңыздылығын түсіну үшін оның құрылу және даму тарихын қарастырайық.

Басқару есебінің тарихында басқарушылық пікірдің бірнеше кезеңдері және мектептерін ерекшелеп көрсету қалыптасқан, олардың әрқайсысы басқару есебі дамуының жеке аспектілерін сипаттайды [2]:

- дәстүрлі мектеп – 1920-1930 жж. (the traditional school);

- «релеванттықты жоғалту» мектебі – 1930-1950 жж. (the relevance lost school);

- еңбек үдерісін басқару мектебі – 1950 – 1970 жж. (the labour process school);

- радикалдық мектеп – 1970 – 1990 жж. (the radical school).

Дамудың әрбір кезеңі заманауи түрдегі басқару есебінің өзгерістері мен дамуына, қалыптасуына алып келді. Осы жағдайларға қарамастан шетелдік және отандық әдебиеттерде басқару есебінің бір мағыналы және нақты анықтамасы жоқтың қасы. Бұл басқару есебінің ғылыми теория және тәжірибелік қызмет ретінде өзінің құрылу және даму кезеңінде екендігін көрсетеді.

Бұл әлі күнге дейін басқару есебі түсінігінің анықтамасы, сонымен қатар ұйымды басқару жүйесіндегі оның орны туралы бірдей пікірдің жоқтығына қатысты болып отыр.

Басқару есебінің түйінін қарастыру шегінде көптеген ресейлік ғалымдар есептің бұл түрін тек қана өндіріске кеткен шығындар есебімен, яғни өндірістік есеппен теңестіреді.

Сонымен, С.А. Стуков басқару есебінің мазмұнын өндірістік есеп аясында шектеп отыр және оны есептің дербес түрі ретінде ерекшелеуге негіз барын көріп тұрған жоқ. Оның айтуынша, жалпы есеппен алғанда барлық бухгалтерлік есеп басқарудың маңызды қызметін көрсетеді және басқарушылық болып табылады, бірақ та ағылшын тілді әдебиеттерде өндірістің шығындарын бейнелеу және бақылаумен байланысты есептің бөлігі басқару есебін құрайды деп көрсетеді [3].

Я.В. Соколовтың пікірі бойынша басқару есебі өздігінше дербес пән ретінде өзіндік ережелері жоқ, мұндағы негізгі ережелер бухгалтерлік есептен ерекшеленіп алынған, яғни басқару есебі шығындар есебі және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау болып табылады. Басқару есебінде орындалатын қызметтер толығымен өндірістік есепте орындала алады. «Тәжірибелік қаржылық есеп бұл біздің түсінігіміз бойынша бухгалтерлік есеп болып табылады, ал басқару есебі, егер мәселесін біздікімен салыстыратын болсақ, бірінші кезекте негізгі өндіріс шоттарының талдамалық есебі, өзіндік құнды калькуляциялау, ұйымның агенттерімен шығындарды тіркеу және екінші

кезекте – шаруашылық қызметті айрықша перспективалық талдау болып табылады» [4].

Біздің пікіріміз бойынша басқару есебінің берілген анықтамалары оның маңыздылығын тарылтады, өйткені кәсіпорындағы басқарудың кез-келген басқа да объектілері де басқару шешімдерін негіздеу үшін ақпараттарды жинау және талдауды талап етеді.

Ғалым-экономистердің жекелеген санаттарының пікірі бойынша басқару есебі шығындар туралы ақпараттарды ғана қалыптастырмайды, сонымен қатар басқару шешімдерін қабылдау үшін қажетті басқа да кез келген ақпараттармен қамтамасыз етеді. Берілген тәсілдемеге сәйкес авторлар жиналған ақпараттардың негізінде кәсіпорынды басқару жүйесінің келесідей қызметтері жүзеге асырылатындығын көрсетеді: жоспарлау, ұйымдастыру, өндірістік қызметті бақылау және бағалау, жалпы алғанда ұйымды бақылау және бағалау және т.б.

С.С. Сатубалдин келесідей анықтама береді: «Басқару есебі шығындардың жіктелуі, жазбалар, өнімнің түрлері бойынша өзіндік құнды, пайда орталықтары немесе жауапкершілік орталықтары бойынша шығындарды жинақтау, сметалар құру мен шығындар туралы есептілік және оларды талдау, оңтайлы шаруашылық шешімдерін таңдау және қабылдау үшін басшылыққа ақпараттар дайындау»[5].

К.Н. Алданиязовтың айтуы бойынша, «басқару есебі нақты өндірістік міндеттерді кәсіпорынның басшылығы шешу үшін ақпараттарды дайындау қажеттілігі кезінде жүзеге асырылады, сонымен қатар мұндай ақпараттарды қолданудан түскен пайда оны жинауға кеткен шығындардан жоғары болып табылады»[6].

С.Б. Барышевтың пікірі бойынша, «басқару есебі басқару шешімдерін қабылдау үшін ішкі қолданушыларға ұсынылатын, ішкі қолданыстағы (басқарушалық) есептілікті дайындауға тағайындалған ақпараттық жүйе болып есептелінеді»[7].

Осы пікірді И.В. Астафьева, В.Ф. Палий ұстанады, олардың айтулары бойынша, басқару есебі ірі кәсіпорындарда мәселелерді шешетін, жоғарғы және орта деңгейде болулары міндетті емес фирма менеджерлерінің ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыруға бағытталған, қаржылық-шаруашылық қызметті фирманың ішінде жедел басқаратын және әртүрлі деңгейдегі басшылар кәсіпорынның ішінде қолданатын есеп ақпараттарын жинақтау үшін тағайындалған [8, 9].

Авторлардың тағы да бір топтары басқару есебінің аясын кеңейтіп көрсетеді және бірнеше бағыттарды біріктіреді: жоспарлау, өндірісті ұйымдастыру мен басқару, мөлшерлеу, талдау.

К.Т. Тайгашинованың пікірінше, басқару есебі жоспарлау, бағалау және бақылауды жүзеге асыру үшін ұйымның басқарушылық бөліміне қажетті қаржылық ақпараттарды бірегейлендіру, өлшеу, жинақтау, талдау, дайындау, түсіндіріп беру және ұсыну үдерісі болып табылады. Бұл ақпараттардың барлығы фирманың қорларын оңтайлы пайдалануды жүзеге асырады және

олардың есебінің толықтығына бақылау жасайды. Сонымен қатар басқару есебі қаржылық есептіліктің негізінде сыртқы қолданушылар тобына, яғни акционерлерге, кредиторларға, мемлекеттік және салықтық реттеу органдарына маңызды ақпараттарды дайындайды [10].

Сонымен қатар, М.К.Саниннің пікірінше, «қазіргі заманғы басқару есебін бір ұйымның аясында қолданылатын қызмет түрі ретінде анықтауға болады, ол ұйымның қызметін жоспарлау, өз бетінше басқару және бақылау үшін қолданылуымен қатар ұйымның басқару аппаратын ақпараттармен қамтамасыз етеді» [11].

Жалпы алғанда, біздің пікіріміз бойынша басқару есебінің маңыздылығы мен мәнін М.А. Вахрушина толық ашып көрсеткен: «бухгалтерлік басқару есебінің пәні дегеніміз тұтастай алғанда ұйымның қызмет етуінің тиімділігін жоғарылату үшін жеке сегменттер бойынша кірістерді шығындармен өлшеуге және осы қатынасты оңтайландыруға бағытталған жоспарлау, есеп, талдау, бақылау және бизнес сегменттерінің (жауапкершілік орталықтары) қызметін ынталандыру болып табылады» [12].

Әлбетте, кәсіпорынды басқаруда бухгалтерлік есептің (есептік, алғашқы ақпараттар ретінде) рөлі өте жоғары, бірақ басқару есебін бухгалтерлік есептің құрылымдық бөлімшесі ретінде қарастыру басқару үшін оның маңыздылығын төмендетеді. Біздің пікіріміз бойынша, басқару есебі жүйесінің құрамына тек шығындар туралы ақпараттар ғана емес, сонымен қатар бәсекелестер, сатып алушылар, өнімнің (жұмыстың, қызметтің) сапасы, кәсіпорынның ұйымдастырушылық құрылымының тиімділігі, қ

ызметкерлерді ынталандыру әдістері, сыртқы ортаның жағдайын бағалау және т.б. туралы мәліметтер кіруі керек.

В.Л Назарова., Д.А Фурсов., С.Д. Фурсованың пікірлері бойынша, басқару есебі ұзақ мерзімді және қысқа мерзімді перспективада кәсіпорын қызметінің қаржылық нәтижелерін оңтайландыру мақсатында әртүрлі басқару шешімдерін жедел қабылдау, қажетті талдамалық шектерде шаруашылық қызметтің нәтижелерін және кірістерді, шығындарды жоспарлау, бақылау, талдау болып табылады [13].

Бұл пікірді Ж.К. Нургазина да құптайды: «Басқару есебі – бұл ұйымның шегінде бекітілген, ұйымның және оның құрылымдық бөлімшелерінің шаруашылық қызметі туралы ақпараттарды жинау, тіркеу, жалпыландыру және ұсынатын жүйе, сонымен қатар бұл ақпараттарды осы қызметті жоспарлау, басқару және бақылау үрдісінде қажет санайтын мүдделі тұлғалар қолдана алады. Бұл ретте, әдеттегідей барлық жарияланымдарда көрсетілгендей ақпараттар тек қана өндірістік есептен алынып қалыптастырылмайды, сонымен қатар мұнда қаржылық, статистикалық және салық есебінің, яғни барлық есеп жүйесінің мәліметтері қолданылуы мүмкін [14].

Ал шетелдік авторлар, басқару есебінің негізін қалаушылар ретінде келесідей анықтамалар береді (кесте 1).

Кесте 1– Шетелдік теория мен тәжірибедегі «басқару есебі» түсінігі анықтамасына ғылыми тәсілдер

Автор	Басқару есебінің анықтамасы
1.К. Друри [15]	Бұл ұйымның өзіндегі тұлғаларға ақпараттар ұсыну, осының негізінде олар ағымдағы операциялардың тиімділігі мен өнімділігін арттырады және жүйелі шешімдер қабылдайды
2.Хорнгрен Ч.Т., Дж.Фостер [16]	Бұл қандай да бір объектіні басқаруға қажетті ақпараттарды сәйкестендіру, өлшеу, жинау, жүйелендіру, талдау, жіктеу, түсіндіріп беру және тапсыру
3. Аткинсон А.А., Каплан Р.С., Матсумура Е.М.[17]	Бұл ұйымның стратегиялық, тактикалық және жедел мақсаттарына жету үшін қажетті мәдени құндылықтарды құрайды және қолдайды, іс әрекетті ынталандырады, олар менеджменттің әрекеттерін бағыттайды, қаржылық және қаржылық емес ақпараттар жүйесін жоспарлауды, жобалауды, бағалауды және қызмет көрсетуін үздіксіз жетілдіру үрдісі құндылығын үстемелейді
4. Д.Ж. Шим, Д.Г. Сигел [18]	Бұл ұйымның жоспарлау, бақылау және басқару шешімдерін қабылдау қызметтерін жүзеге асыру үшін қолданылатын есептік әдіс
5. А. Апчерс [19]	Бұл ақпараттық қызмет, әрекеттердің тиімділігі, олар өздеріне қатысты мәселелерді барлық жағынан қанағаттандырады
6. Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр [20]	Бұл кәсіпорынның ішіндегі қызметті бағыттайтын және бақылау жүргізетін менеджерлерді ақпараттармен қамтамасыз ету жүйесі
Ескерту – Дереккөз негізінде автормен құрастырылды [15-20]	

Жоғарыда айтылғандардан көріп отырғанымыздай басқару есебін менеджмент қызметі деңгейінде қарастырып отырған отандық ғалым-экономистердің басқару есебіне берген анықтамалары толығымен алыс шетелдің зерттеушілерінің жалпы қабылданған түсіндірмелеріне сәйкес келеді.

Сондықтан да біз жалпы алғанда М.К. Санинның, А.С. Садиеваның пікірлерімен келісеміз, басқару есебі басқаруды ақпараттық қамтамасыз етудің дербес бағыты болып табылады, мұнда стратегиялық және жедел менеджменттің әдістері мен қағидалары тең дәрежеде қолданылады және бухгалтерлік есеп пен бизнес үдерістерді реттейді [11,с. 6] және бұл үдеріске басқарудың функцияларын орындау үшін басқару аппаратына қажетті ақпараттарды анықтау, белгілеу, жинау, сақтау, қорғау, талдау, дайындау, түсіндіру, беру және қабылдау жатады [21].

Осылайша, біздің ойымызша, астықты өңдеуші сала кәсіпорындарындағы басқару есебі – бұл есептің жүйесі, оның қызмет ету аясы төменде көрсетілгендер болып саналады: өндірістегі шығындардың есебі және калькуляция; жоспарлау және бюджеттеу; бақылау және ынталандыру; қысқа мерзімді және ұзақ мерзімді шешімдер қабылдау үшін ақпаратпен қамтамасыздандыру.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының тәжірибесіне басқару есебін енгізуге арналған алғышарттар нормативтік құжаттар болып саналады, олар бухгалтерлік есепті толығымен және басқару есебін жекелей түрде қозғап өтеді.

Бүгінгі күні зерттелініп отырған кәсіпорындарда басқару есебін дамыту үшін ешқандай да кедергілер жоқ, өйткені барлық осы нормативтік құжаттарды ҚР-ы реттейді және тәжірибелік қызметте жүзеге асырылады.

Бірақ та біздің республикамызда басқару есебін ұйымдастыру және жүргізу бойынша ұсыныстар жоқтың қасы, әсіресе салалар бойынша. Мұндай қадамдар 2002 жылы РФ-да жасалынды, олар басқару есебін ұйымдастыру және жүргізу бойынша Әдістемелік ұсыныстарда бейнеленген.

Ұсыныстар беру бастамаларында мұндай әдістемелік ұсыныстардың бар болуы отандық кәсіпорындар үшін де, жекелеп алғанда элеваторларда, АҚК және астықты өңдеу кәсіпорындарында басқару есебін жолға қоюдың негізгі бағыттарын реттеуге мүмкіндік береді.

Бухгалтерлік есеп, жекелеп алғанда қаржылық есеп заңдылықтармен реттелінген, оның негізгі тағайындалуы қаржылық есептілікте бейнеленген ақпараттармен сыртқы қолданушыларды қамтамасыз ету болып табылады. Дегенмен, басқару есебі заңдылықтармен реттелінбейді және үшінші жақ үшін коммерциялық құпия болып саналады.

Тәжірибелік тұрғыдан барлық жарияланымдарда [12, с.8-11; 13, с.8-14 ; 14, с. 18-20; 21,с.8-13; 22-24, 31] қаржылық және басқару есебінің арасында ұқсастық пен айырмашылықтар бар екендігі айтылады.

Сонымен, басқару және қаржылық есептің өзара әрекеттестігі ақпараттарды кешенді қолдану және сабақтастық негізінде, қағидалар мен көрсеткіштердің бірлігінен, бір есептің ақпараты екінші есепті толықтырғандығынан пайда болады; шешім қабылдау орнына есеп ақпаратының жақындығы; қаржылық және басқару есебі міндеттерін жасауға бір тәсілдің болуы.

Қаржылық есептен басқа басқару үшін ақпараттардың белгілі бір бөлігін экономикалық, өндірістік-техникалық, өндірістік-зертханалық бөлімдер ұсынады. Әсіресе АӨК сияқты салалар және жекелеп алғанда астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары. Бұл жағдай басқару есебі ұйым қызметінің барлық түрін байланыстыратын, кәсіпорынның бірлескен ақпараттық жүйесі екендігін куәландырады. Сондықтан да басқару есебі жүйесінің құрамына келесі есеп түрлерінің компоненттері кіреді: бухгалтерлік, оперативтік, салықтық, статистикалық.

Басқару есебі ақпараттардың осы көздерімен толығыады, бірнеше ішкі жүйелерден тұрады, олардың элементтері оның негізгі құраушы бөліктері болып есептелінеді. Бұған қоса басқару есебі аясындағы бұл ақпарат түсіндіріледі, талданады, ұйымның және оның құрылымдық бөлімшелері қызметінің көрсеткіштерін басқару мен жақсарту үшін қолданылады.

Басқару есебінің маңыздылығы оның мақсаты, пәні, объектісі және әдістері арқылы ашылып көрсетіледі.

Ғалымдардың зерттеулері бойынша басқару есебінің мақсаты, міндеттері және қызметін анықтау барысында айтарлықтай келіспеушіліктер жоқ, дегенмен кейбір авторлардың пікірлері өзара қайшылыққа ие болып отыр, яғни ол келіспеушілік кәсіпорын және оның бөлімшелерінің қызметі салаларын қамту аясының толықтығы және құрамына қатысты туындайды.

Ары қарай басқару есебінің мазмұны, мақсаты және міндеттері туралы қазіргі заманғы шетелдік және отандық авторлардың пікірлерін жинақтаймыз.

Шеремет А.Д., Кондраков Н.П., Шапигузов С.М. [25, с. 24] сынды авторлар бақылауды қосу арқылы басқару есебінің мақсатын кеңейтеді, атап айтар болсақ «басқару есебінің мақсаты ұйымды әкімшілікпен қамтамасыз ету, бұған тар шеңбердегі ақпаратты ішкі қолданушылар кіреді, бұлар ұйымның өндірістік қызметіне бақылау жасайды және осы қызметтерінің нәтижелері бойынша нақты шешімдер қабылдайды».

Басқару есебі ішкі қолданушыларды (менеджерлер, басшылар) ақпаратпен қамтамасыздандыруға арналған, яғни негізгі мақсаты дұрыс шешімдер қабылдауда басшыға көмек көрсету [26].

Сонымен қатар Л.А. Жарикованың пікірі бойынша «... ұйымда ақпараттық жүйені құру және қолдау. Бұл басқаларымен бірге басқару есебі қызметінің маңызды алғышарты болып табылады» [27].

Жедел менеджмент үшін есептік-аналитикалық жүйе қамтамасыз еткен есептік-қаржылық және басқару ақпараттарын тиімді қолдану бизнесті оңтайландыруды және пайданың өсуін қамтамасыз етеді. Бизнес-шешімдер қабылдау үшін бизнес иелері немесе менеджерлер есептік-аналитикалық жүйе дайындаған қаржылық және экономикалық ақпараттарды қажет етеді, олар бизнес-нәтижелерді және ақпараттық ресурстарды талдау үшін маңызды, сонымен қатар олардың қажеттіктеріне сәйкес өзекті және құрылымдалған [28].

Шетелдік және отандық тәжірибе көрсеткендей басқару есебінің ақпараттары келесілерді талдауға мүмкіндік береді: кәсіпорынның тартымдылығы мен бәсекеге қабілеттілігін; өндіріс шығындарының тиімділігін; ШПО немесе ЖО нәтижелілігін; капитал салымы стратегиясын таңдау; адам капиталын қолданудың тиімділігі және қызметкерлерді ынталандыру; өндіріс барысының және осымен байланысты басқа да үрдістердің нәтижелілігін; қаржылық жағдайды және толығымен қаржылық-шаруашылық қызметті ішкі талдап түсіндіру.

Біздің көзқарасымыз бойынша, мақсат ретінде шешімдерді қабылдау және бақылаудың негізі ақпараттар (есептік және есептік емес) болып табылады. Басқару есебінде ақпараттар қаншалықты тиімді болса, соншалықты объективті талдамалық шешімдер құрылады, басқару шешімдері нәтижелі және пайдалы болады.

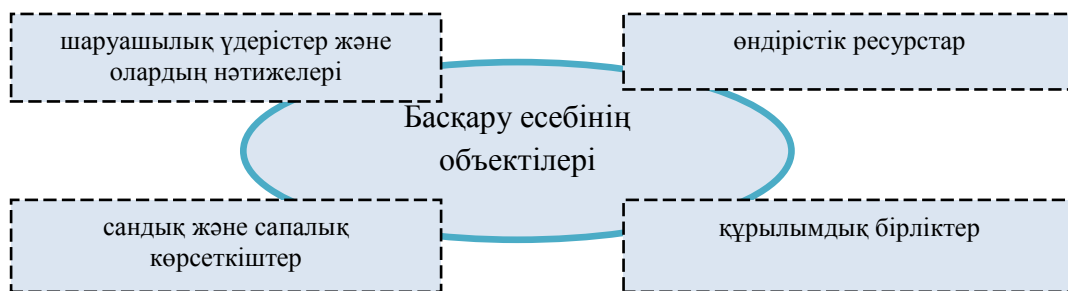
Мақсат басқару есебінің келесідей міндеттерін анықтайды:

- ресурстардың нақты барының есебі (материалдық, еңбек, қаржылық) және менеджерлерге ақпараттарды ұсыну;

- шығындар және кірістер есебі, сонымен қатар оларға қатысты мөлшерден, жауапкершілік орталықтарынан, өнім топтарынан, технологиялық шешімдерден ауытқу;
- әр түрлі көрсеткіштерді, өнімнің нақты құнын есептеу және олардың нормативтік және жоспарлы көрсеткіштерден ауытқуы;
- жеке құрылымдық бөлімшелер қызметінің қаржылық нәтижелерін анықтау;
- кәсіпорынның және құрылымдық бөлімшелерінің қаржылық-шаруашылық қызметін бақылау және талдау;
- жоспарлау, болжамдау және болжамды бағалау;
- басқару есептілігін жасау және оны өндірісті басқару үшін басшылыққа ұсыну, сәйкесінше осы ақпараттардың негізінде болашақта тиімді шешімдер қабылдау.

Экономикалық әдебиеттерді талдау көрсеткендей, жалпы алғанда басқару есебінің пәні және объектілері туралы аз ғана анықтаулармен бірдей пікірлер қалыптасқан. Басқару есебінің пәні мен объектісін анықтау нұсқалары А қосымшасында бейнеленген. Бұл мәліметтерге сүйенетін болсақ, көптеген авторлар бірдей пікірлер айтқан және біз оларға толығымен қосыламыз, басқару есебінің пәні басқарудың барлық кезеңі барысында жалпы ұйымның және оның жеке құрылымдық бөлімшелерінің өндірістік-шаруашылық қызметі болып табылады.

Біз объектілердің барлық жиынтығын төрт санатқа немесе топқа бөлген мамандардың көзқарасына ортақтасамыз. Бұл объектілер астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында да қолданылуы мүмкін (сурет 1).



Сурет 1 – Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарына қолайлы басқару есебінің объектілері

Ескерту – Әдебиеттердің негізінде автормен құрастырылды [27,29,30]

Жалпы алғанда басқару есебінің функциясы туралы сұрақта көптеген отандық және шетелдік авторлардың пікірлері сәйкес келеді. Негізгісі оларды жоспарлау, бақылау, талдау сияқты функцияларды ерекшелеу біріктіреді.

Басқару есебі және басқару жүйесінің байланысын К.Т. Тайгашинова толықтай көрсеткен, «әкімшілікке қандай негізгі ақпараттардың қажеттілігін түсіну үшін басқару есебі жүйесі қызмет көрсететін басқарудың функциялары туралы білуіміз қажет. Есептің басқару функцияларына келесілер жатады:

жоспарлау (қысқа мерзімді және ұзақ мерзімді); бақылау және реттеу; ұйымдастыру жұмысы; іскерлік қатынастар (ақпарат алмасу); ынталандыру [10, с. 14-15].

Шетелдік мамандар [34, 35] басқару кезеңінде бірінші кезекте жоспарлау мен бақылауды (басқарушылық бақылау) ерекшелеп көрсетеді.

Біздің көзқарасымыз бойынша басқару есебінің функцияларын Чая В.Т., Золотухина А.Д. [22, с. 6] толық көлемде бейнелеген, олар оны кірістер мен шығындарды, ақша ағымын, айналым құралдарын және капитал салымдарын, яғни қаржылық қызметті басқару бойынша міндеттерді кешенді шешу ретінде қарастырған.

Бұл функцияларды астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебін ұйымдастырудың негізі ретінде қарауға болады. Функциялардың барлық көптүрлілігін топтай отырып, оларды келесідей жинақтауға болады [10, с.35-37; 22, с.6; 23, с.39-42; 30 с. 48-49; 36]:

- Ақпараттандыру – барлық ресурстарды бағалау туралы ақпараттарды ұсыну, жоспардың, бюджеттің және сметаның орындалуы туралы нақты ақпараттарды бейнелеу, шығындар мен пайданы қалыптастыру, ішкі басқару есебін жасау және ұсыну.

- Жоспарлау – көрсеткіштердің болашақ мәнін жорамалдау; жедел және тактикалық жоспарлар жасау; ұйымның жүйесі және қысқа мерзімді немесе ұзақ мерзімді мақсаты мен міндеттері туралы шешімдер қабылдау үшін ақпараттар дайындау.

- Үйлестіру – қорларды бағалау және сату бағаларын негіздеу; кірістер және шығындар туралы ақпараттық файлдар қалыптастыру; әртүрлі ішкі есептіліктерді жасау және ұйым басшылығына ұсыну; әртүрлі құрылымдық бөлімшелердің қызметін үйлестіру; бөлімшелер мен менеджерлердің арасында ақпараттың ағымдық алмасуын ұйымдастыру; жоспардың орындалуының жалпы жағдайын сипаттайтын есептік мәліметтер мен шолуларды мерзімді құрып отыру.

- Ынталандыру – қызметкерлер мен менеджерлерді ынталандыру; қызметкерлер мен менеджерлердің пайда табуға қатысуы әдісін жасау; менеджерлердің жауапкершілігі аумағын белгілеу; менеджерлер мен бөлімшелер жұмысы тиімділігін бағалау әдістерін жасау;

- Талдау – жалпы ұйымның және құрылымдық бөлімшелерінің қызметінің нақты нәтижелерін талдау және бағалау, жеке бизнес-үдерістерді талдау, ауытқушылықтарды талдау.

- Бақылау – ішкі бақылауды ұйымдастыру, жоспарлы және қол жеткізілген нәтижелерге бақылау, талдау жүргізу, ұйым қызметінің барлық сатыларын бақылау.

Жоғарыда көрсетілгендерді тұжырымдай отырып, ҚР экономикасы дамуының жаңа кезеңі бәсекелестік күрестің жоғарылауымен және өндіріс қарқындылығының артуымен сипатталады. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорыны өндіріс саласына жатады, мұнда өзіндік құн өзгерісі және ұйымды

басқарудың басқа аспектілерінің сұрақтарын жедел шешу қажеттілігі өндірістің ерекшелігі болып табылады.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы, оның ішінде «Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС басқару есебі әдіснамасының қазіргі жағдайын бағалай отырып ескере кету қажет, яғни мұндай жағдай қалыптасты: басқару есебі бойынша көптеген теориялық зерттемелер әлі де бейімделмеген немесе шаруашылық тәжірибеге әлсіз енгізілуде. Мұндай жағдайға себептер бар, олар, біздің көзқарасымыз бойынша, келесілерге саяды:

- экономиканың салалары шегінде басқару есебі жүйесінің теориялық негіздерінің, сонымен қатар нормативтік-әдістемелік қамтамасыз етілуінің әлсіз зерттелінуі;

- астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының өзіне тән ерекшеліктерін есепке ала отырып, басқару есебін ұйымдастырудың концепциялары мен тәжірибелік әдістерінің өңделмегендігі;

- астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының қызметіне бақылаудың, жауапкершілік орталықтары бойынша есеп әдістемесінің өңделмегендігі;

- астықты сақтау және қайта өңдеудің жеке кәсіпорындарының кертартпалығы және қызықпаушылығы;

- астық кешенінің институционалдық ортасына ішкі және сыртқы құрушылардың әсер етуі;

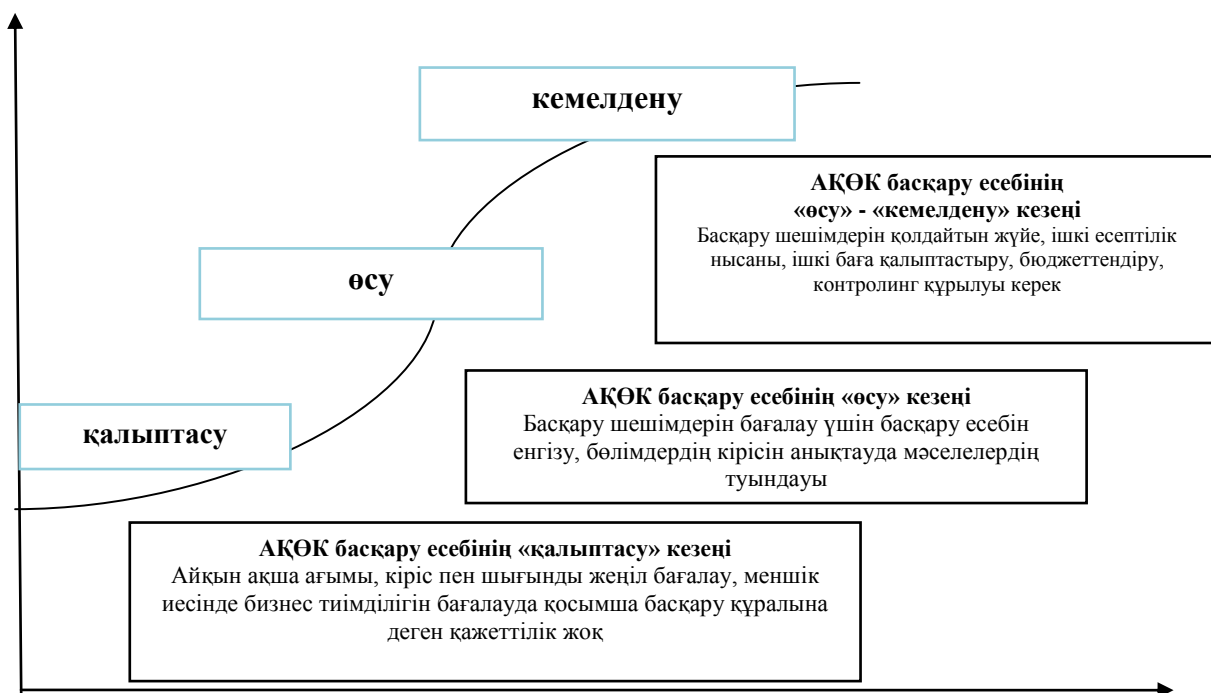
- басқару есебінде қолданылатын құралдардың болмауы немесе жеткіліксіздігі;

- басқару есебін ұйымдастыру және жүргізуді реттейтін корпоративтік (ішкі) нормативтік құжаттардың болмауы.

Дегенмен де, қазіргі уақытта басқару есебі жүйесін дамыту үшін келесілер қажет: басқа салаларда басқару есебін ұйымдастырудың оңтайлы тәжірибелерін қарқынды анықтау, нарықтық экономикасы бар елдердегі басқару есебін ұйымдастыру тәжірибелерін тереңірек зерттеу және оларға үйрене отырып астықты өңдеу салаларындағы кәсіпорындар жұмысының тәжірибесіне белсенді түрде енгізу.

Әрине, қазіргі уақытта астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының көбісі («Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС) басқару есебін жүргізудің анықталған тәжірибесіне ие болып отыр, оған өндіріс шығындары есебі, бюджет және есептілікті бөлшектей құру, өндіріс шығындарын талдау қатысты. Бірақ та басқару есебін қолданудың мұндай деңгейі барлық зерттелініп отырған кәсіпорындарда (шағын және орта кәсіпорындарда) байқалады, ол басқару есебін одан әрі дамыту қажеттілігін көрсетеді.

2 суретте барлық өзіне тән құрылымдық элементтерімен басқару есебін енгізу үдерісін ары қарай тереңдету үшін қажетті және мүмкін кезеңдері қарастырылған.



Сурет 2 – Тіршілік кезеңі және АҚӨК-да басқару есебін енгізудің сатылары

Ескерту - Әдебиет негізінде автормен құрастырылды [11,с. 5]

Суреттен көріп отырғанымыздай кез-келген кәсіпорынды, оның ішінде зерттелініп отырған кәсіпорынды дамыту өмірлік кезеңнің анықталған бірнеше сатысынан өту қажеттілігімен байланысты.

Бірінші кезеңде элеватор, АҚК, АӨК басқару есебін құру – құрылу кезеңі, оның ақшалай, ақпараттық және материалдық ағындарының құрылымы бастапқы сатыда, яғни нөлдік нүктеде. Бұл нені білдіреді, басшылар қиындықсыз және өз беттерінше жақын аралықтағы ресурстарға қажеттіліктерді болжамдай алады, кірістер мен шығындарды оңай есептейді, сонымен қатар өтімділік деңгейін анықтайды.

Бизнестің дамуы өзімен бірге сыртқы агенттермен өзара қарым-қатынастың күрделене түсуіне алып келеді және ресурстардың, өнімнің, қызметтің құрылымы өзгереді, ақша ағындарының көлемі жоғарылайды, қызметтің түрлері бойынша кірістер мен шығындарды және әрбір құрылымдық бөлімшенің қосқан үлестерін анықтау алдыңғыға қарағанда күрделірек бола түседі.

Сонымен бірге элеваторлар, АҚӨК, АҚК жекелеген басқару мәселелеріне сөзсіз жолығады және осы мәселелер бойынша шешімдер қабылдау үшін басшыға қаржылық, басқару, маркетингтік сұрақтарға жауап беретін жүйе қажет.

Қызметкерлер қабылдайтын шешімдердің нәтижелері, бөлімшелердің, өнімдердің, клиенттер тобының рентабелділігі туралы нақты және өзекті ақпараттардың болуы қажеттілігі туындайды. Осындай ақпараттарды алуға мүмкіндік беретін құрал ретінде басқару есебі танылады. Басқару есебін

қолдану зерттелініп отырған кәсіпорындарда ұйымның өсу нүктесін, тиімді бөлімшелерді, өнімдерді, қызметтерді анықтауға және барлық басқарушылық, қаржылық сұрақтарға жауап беруге мүмкіндік береді.

Ары қарай кемелдену кезеңінде бизнестің табыстылығы көп жағдайда ұйымның мақсаты, міндеттері және миссиясының, стратегиясының құрылу айқындығына, ұйымдағы әрбір адам мен бөлімшелердің тиімділігін бейнелейтін қорытынды көрсеткіштер жиынтығының объективтілігіне, қабылданатын шешімдердің мақсаттылығына тәуелді. Бұл кезеңде басқару есебінің басқа да контролинг, ішкі есептілік, ішкі баға қалыптастырушылық, бюджеттеу сияқты бағыттары мен әдістерін қолдану ұсынылады. Астықты өңдеу кәсіпорындарындағы берілген амал-әдістер ұйым стратегиясының тиімділігін бағалауға, барлық компанияның қызметін, оның құрылымдық бөлімшелерін және барлық функционалдық стратегияны есепке ала отырып, әрбір жеке қызметкерді бағалау көрсеткіштері жүйесін құруға, яғни барлық жағдайларды жоспарлауға және ұйымның белгіленген барлық мақсаттарын жүзеге асыратын ақпараттық жүйе құруға мүмкіндік береді.

Бұл кезеңдерде басқару есебі жүйесін қалыптастыру үдерісінде әдістемелік мәселелердің қатарын шешу қажеттілігі туындайтындығы даусыз, олар элеваторлар мен астықты қайта өңдеу кәсіпорындарының ерекшеліктеріне тәуелді пайда болады.

Кәсіпорынға басқару есебі жүйесін енгізудің әдістемесін жасай отырып, келесідей маңызды жағдайларға ерекше назар аудару қажет, олар шығындар есебі әдістері және басқару есептілігіне талаптар.

Сонымен, басқару есебі жүйесін жетілдіру және оның барлық элементтерін қолдануды жетілдіру үшін оның мақсаты мен міндеттеріне ораламыз, өйткені осылардан басқару есебі жүйесін құру басталады.

Манчестер Университеті CIMA қолдауымен (The Chartered Institute of Management Accounts- басқару есебі бойынша маманданған бухгалтерлердің Институты) қызметкерлері жүргізген зерттеулерді негізге ала отырып астықты қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару есебінің ең маңызды болып саналатын мақсаттарын құрастырамыз және ары қарай олардың өзгеру болашағын анықтаймыз.

Жүргізілген зерттеулердің нәтижелері көрсеткендей төменде көрсетілгендер маңызды болып саналады: бюджеттендіру (75%), стратегиялық басқару есебі (65%), ауытқуларды талдау (62%). Ал, негізгі мақсат ретінде көптеген компаниялар, қызмет тиімділігін бағалауды (58%), шығындарды бақылауды (40%) ерекшелеп көрсетеді [11, с. 6].

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебін жүргізудің осы нәтижелеріне сүйене отырып, оны келесідей екі бағытқа бөлуді ұсынамыз: стратегиялық және жедел басқару есебі.

Мұндай бағыттарда астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі жүйесін қолдану ұйымды басқарудың барлық үрдісін жетілдіруге мүмкіндік береді, сонымен қатар оны оңтайландыру үшін нақтылы, шынайы мүмкіндіктер береді.

Зерттелініп отырған кәсіпорындарға басқару есебі жүйесін енгізу барысында келесідей маңызды да қажетті міндеттерді шешу керек: мақсаттарды анықтау және олардың шешімін табу; басқару шешімдерін дайындау және қабылдау; жеке жұмысшылардың жауапкершілік деңгейлерін бекіту; шешімдердің орындалуына ағымдық және кезекті бақылау жүргізу; алынған нәтижелердің есебі; үрдістерді талдау; ағымдағы және кезекті бақылауды жетілдіру.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі жүйесін қалыптастыру және қолдануға қажеттілік кәсіпорын қызметінің және оның институционалдық ортасының нарықтық механизімін дамытумен, кәсіпкерлік қызмет шарттарының өзгеруімен, ҚЕХС өту жағдайымен, сонымен қатар астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару жүйесін толығымен жетілдірумен байланысты. АҚК және АҚӨК басқару есебін болашақта ары қарай дамыту мақсатында оның әдіснамасы мен ұйымдастырылуы қандай жағдайда екендігін қарастыру өте маңызды болып саналады. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару есебі және бақылаудың әдістемелік мәселелерін терең де толықтай қарастыра отырып, «басқару есебіндегі әдіснама» түсінігінің энциклопедиялық анықтамасына ерекше назар аударамыз.

Т.П. Карповтың пікірі бойынша «әртүрлі әдістер мен тәсілдердің жиынтығы арқылы кәсіпорынның ақпараттық жүйесіндегі басқару есебінің объектілері бейнеленеді» [23,с. 31].

Біздің көзқарасымыз бойынша, басқару есебі әдісіне толығырақ анықтаманы Р.А. Алборов береді, «ғылыми әдістер, әдіснамалық амалдар, ережелер және құралдардың жиынтығы есеп міндеттерін ретімен шешуді қамтамасыз етеді, шаруашылық үдерістері және оның сегменттерін басқару үшін шаруашылық өмірдің деректерінің мазмұнын танып түсінуге мүмкіндік береді, сәйкесінше басқару есебінің ғылыми әдістерін дамыту және енгізу, есепті тәжірибе жүзінде жүргізудің әдіснамасымен және есеп міндеттерін шешумен ажырамас байланыста болуы қажет [37].

К.Т. Тайгашинова [10,с. 34] басқару есебі әдістерінің жиынтығына келесілерді жатқызады: бастапқы бақылау; есеп мәліметтерін ағымдық талдап тексеру; ішкі оперативтік есепті құндық өлшеу; тәулік, ауысым, ай бойынша қорытынды жасау.

М.А. Вахрушина басқару есебінде қолданылатын әдістерді кеңейтіп көрсеткен және оларға келесілерді жатқызады [12,с. 24]: бухгалтерлік қаржылық есеп әдісінің элементтері (шоттар және екі жақты жазу, түгендеу және құжаттау, баланстық жинақтау және есептілік); индекстік әдіс (статистикада қолданылатын); экономикалық талдаудың әдістері (жекелеп алғанда факторлық талдау); математикалық әдістер (корреляция, сызықтық бағдарламалау, кіші квадраттар және басқалары).

Басқару есебінде бухгалтерлік есеп әдістері басқару әдістерімен кеңейтілетіндігімен біз келісеміз.

Көптеген шетелдік және отандық авторлардың пікірлерін жинақтай келе [8,с.8-9; 10, с.33-35; 12, с.35-37; 13, с.20-23; 23, с.31-35; 38] басқару есебінің әдісі көптеген әртүрлі элементтерден тұрады:

- Құжаттау – бұл кәсіпорынның өндірістік қызметінің жеткілікті толық бейнеленуін басқару есебіне кепілдік беретін алғашқы құжаттардың жиынтығы болып табылады.

- Түгендеу – бұл объектінің нақты қазіргі жағдайын, сонымен қатар есеп мәліметтерінен ауытқуды, жоғалтуларды, ұрлануларды анықтау тәсілі.

- Бақылау шоттарын қолдану арқылы мәліметтерді жинақтау және топтау. Ерекше анықталған белгілері бойынша объекті туралы ақпараттарды жинақтау және жүйелендіруге мүмкіндік беретін тәсіл.

- Жоспарлау – бұл нарық жағдайында кәсіпорынның мүмкіндіктеріне сәйкес, кәсіпорын және оның құрылымдық бөлімшелері міндеттерін бекітуге бағытталған үздіксіз кезеңдік үдеріс.

- Талдау – бұл барлық құрылымдық бөліктермен өзара әрекетке түсетін басқару есебі әдісінің элементі. Талдауға өндірістік қызметтің барлығы жатады, яғни экономикалық көрсеткіштермен көрсетілген барлық кәсіпорын және оның жеке құрылымдық бөлімшелері.

- Ынталандыру – бұл басқару есебінің әдісі өндіріс үдерісі қатысушыларын ынталандыру құралы болып табылады, сонымен қатар кәсіпорынның мақсаты мен міндетін анықтауға және осы мақсаттарға сәйкес шешімдер қабылдауға түрткі болады.

- Бақылау – бұл жоспарлау және талдаудың аяқталу барысы, кәсіпорын қызметін алдын-ала бекітілген міндеттерді орындауға бағыттайды, туындаған ауытқуларды ашып көрсетеді және жөндеуге мүмкіндік береді.

Сонымен, жоғарыда көрсетілген барлық әдістер бір жүйеге біріктіріледі және кәсіпорынды басқару мақсатында қолданылады.

АҚК және АҚӨК қызметтерінің тәжірибесі, есептің қолданыстағы жүйесінің шегінде бухгалтерлік есеп әдістері және басқару әдістерінің жекелеген элементтері (жоспарлау, талдау, бақылау) барлығынан жиірек қолданылады.

Сондықтан да біз астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі әдістерін кеңейту мақсатында жоспарлау (бюджеттендіру, үлгілеу), бақылау әдістерін қолдануды орынды деп санаймыз, олар басқару қызметін болашақта дамытуға, жедел шешімдер қабылдауға мүмкіндік береді. Бұлардың барлығы да өз кезегінде пайданы жоғарылатуға алып келеді және басқару есебі аясында жинақталған, сапалы да құнды мәліметтердің негізінде нақты, әрі тиянақты шешімдер қабылдау есебінен экономикалық дағдарыстан қашып құтылуға көмектеседі.

Қорытындылай келе ескеретін жағдай, қазіргі кәсіпорындар үшін басқару есебі өмірлік маңызды, өйткені қаржылық есеп жалпы кәсіпорын қызметінің нәтижелері туралы ұсыныс береді, бірақ та оның өсу нүктесін таба алмайды, артық шығындары бар бөлімшелерді анықтай алмайды, басқару шешімдерінің тиімділігін бағалауға қабілеті болмайды. Бұл заманауи талаптарға басқару есебі

білім саласы ретінде жауап береді: өнімнің (жұмыстың, қызметтің) өзіндік құнын есептеу сұрақтарын қамтиды, құрылымдық бөлімшелердің қаржылық нәтижелерін анықтайды, компания клиенттерімен жұмыс істеудің тиімділігін көрсетеді, басқару шешімдерін қабылдауды қолдайтын, кешендік жүйені жасайтын кәсіпорын қызметі туралы басқа да ақпараттарды қарастырады. Басқару есебінің әдіснамасын оның құрылымы, логикалық ұйымдастырылуы, құрылу қағидалары, нысаны, әдістері және құралдары туралы ілім ретінде анықтауға болады. Оның әдіснамалық мазмұны оған қатысты қағидалар, құралдар және әдістердің жиынтығы арқылы анықталады, олардың көмегімен басқару есебін тәжірибе жүзінде қолдана аламыз және жүзеге асыру тиімділігін қамтамасыз етеміз.

1.2 Басқару есебіндегі шығындардың жіктелуі және оның астықты сақтау мен қайта өңдеу кәсіпорындарында қолданылуы

Есеп жүйесінде шығындар туралы ақпараттар маңызды, өйткені есеп өндірістік кәсіпорындардағы, соның ішінде өнімді (жұмысты, қызметті) өндіру аумағындағы жұмыстың нақты жағдайы, сәйкесінше өндіріс барысын қолдау және жетілдіру бойынша жобаларға нақты және қажетті салымдарды салу туралы басқарушы топқа қажетті ақпараттарды ұсынады.

Зерттелініп отырған мәселеге арналған экономикалық әдебиеттерді талдау бекіткендей қазіргі уақытта өндіріс шығындарының көптеген әр түрлі жіктелінімдері ұсынылған. Сонымен қатар бұл сұрақ жоғарғы дәрежеде шығындардың жіктелінуі және басқаруға қатысты жұмыстарда зерттелінген Вахрушина М.А.[12], Дәуренбекова Ә.Н. [39], Доил Д.П. [40], Друри К.[45], Карпова Т.П. [23], Чувашлова М.В. [42], Назарова В.Л. [13], Радостовец В.К. [43], Серебренников Г.Г. [41], Суйц В.П. [30], Палий, В.Ф. [44], Хорнгрен Ч.Т., Дж.Фостер [34].

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары оңтайлы қаржылық және басқару шешімдерін қабылдау үшін өздерінің шығындары туралы біліп, өткен шығындар туралы ақпараттарды түсініп, сонымен қатар кәсіпорынның кірістері мен шығындарын болжамдай білулері қажет. Осы салада басқару есебімен қалыптастырылған ақпараттар сандық сипаттамаға ие және пайда, шығын, кіріс көрсеткіштерін есептеу және талдаумен тығыз байланыста.

Осымен байланысты басқару есебіндегі шығындарға сипаттама береміз және олардың жіктелінуін көрсетеміз.

Көптеген ресейлік авторлардың айтуынша [12, с.46; 23, с. 52-54; 38 с.7; 41,42, 44], «шығындар – бұл кәсіпорын қолданатын ресурстардың: капиталдық еңбек, қаржылық, материалдық құндық өлшемі, олар пропорционалды-уақыттық негізде қалыптастырылады».

Осындай мәнмәтінде отандық авторлар да [6 с.24-25; 10 с.75-79; 13 с.60; 14 с. 42; 21, с.25] шығындарды, болашақта пайда алып келуге қабілетті, кәсіпорынның активтері ретінде баланста тіркелетін және қолда нақты бар ресурстарды алуға жұмсалынған құралдар ретінде көрсетеді.

Батыстық теория мен тәжірибеде шығындарды [34, с. 20; 45, 46] тауар мен қызметтер үшін есеп айырысуға қажетті ресурстарды (ақша) қолдану ретінде түсінеді.

Қазіргі уақытта біздің республикамызда өнеркәсіптік кәсіпорындарда, соның ішінде астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында өнімнің өзіндік құнына кіретін өндіріс шығындарының құрамы мен жіктелінуі арнайы ерекшелендіріліп мамандандырылған салалық әдіснамалық нұсқаулықтармен реттелінбейді. Дегенмен де, бухгалтерлік есеп бойынша нормативтік актілерге сүйенеді, 2 «Қорлар» ҚЕХС әдістемелік нұсқаулықтар және есеп саясатында көрсетіледі.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы шығындардың құрылымы 2-ші кестеде көрсетілген.

Кесте 2 – ҚР Ақмола облысындағы астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы шығындардың құрылымы, %

Көрсеткіштер	Шығындардың салыстырмалы салмағы	
	Элеваторлар, АҚК	АҚӨК
1.Материалдар	63,6	96,2
2.Еңбекке ақы төлеу	24	0,5
3.Еңбекке ақы төлеуден аударымдар	2,4	0,05
4.Жүкқұжат шығыстары	10	3,25

Ескерту – «Цесна-Астык» корпорациясының элеваторлары мен АҚК өндірістік қызметі туралы есептіліктің мәліметтері бойынша автормен құрастырылды

2 кестеде көрініп тұрғандай астықты сақтау арнайы қоймаларды талап етеді, мұнда астықты кептіру, өңдеу бойынша операциялар орындалады. Бұл операцияларға электр қуаты, жанар-жағармай материалдары қажет, олар 64%-ға жуық шығынды құрайды. Астықты өңдеу кәсіпорындарында шикізаттар мен материалдарға кеткен шығындар 96,2%-ды құрайды, бұл осы өндірістің материалын көп қажет ететіндігі туралы айтады.

Еңбекке ақы төлеуге кеткен шығындар экономиканың басқа салаларына қарағанда көп емес, өйткені өндірістің барлық үрдістері автоматтандырылған және механикаландырылған, сондықтан өндірістік үрдістер тек басқаруды талап етеді. Сонымен қатар жүкқұжат шығыстарының деңгейі жетерліктей жоғары, бұған да өндіріс барысының автоматтандырылғандығы әсер етеді, өйткені ол құрал-жабдықтарды ұстауға, пайдалануға ағымдағы шығындарды талап етеді.

Басқару есебін, оның ішінде зерттелініп отырған кәсіпорында ұйымдастырудың теориясы мен тәжірибесі көрсеткендей, шығындарды нақты қолданыстағы әртүрлілігі түрліше белгілері, қойылған мақсаттары бойынша топтастырылады.

Белгілі болғандай, жалпы алғанда шығындарды топтау немесе жіктеудің мақсаты, шығындардың арнайы топтары туралы есеп барысында алынған ақпараттар, басқару немесе есептілікті дайындау үшін пайдалы болуы керек.

Отандық және шетелдік мамандардың ғылыми жұмыстарын талдау көрсеткендей [8, с.10-11; 12, с.46-47; 13, с. 62-65; 14, с.47-48; 21, с.26-28; 23, с. 59-71; 27, с.25-29; 43, с.625; 44, с.12-13 ; 47], шығындардың бірыңғай белгілері, бағыттары, жіктеу топтары және терминологиясы жоқ.

Өндіріске шығындар есебінің бағыттары бойынша тәсілдер бар. Шығындарды бұлай жіктеудің негізін қалаушылар батыс ғалымдары, атап айтатын болсақ К.Друри [45], сонымен қатар, қазіргі отандық және ресейлік ғалымдардың көбісі осы әдісті ұстанады, олар Алданиязов К.Н. [6], Вахрушина М.А.[12], Карпова Т.П.[23], Мансуров П.М.[29], Назарова В.Л.[13], Нургазина Ж.К. [14], Садиева А.С.[21], Серебренников Г.Г. [41]. Олар басқару есебінің үш негізгі міндеттерін ерекшелеп көрсетеді, олар бойынша сәйкесінше шығындардың жіктелінуі жүзеге асырылады.

Шығындар есебінің бағыттары және шығындардың жіктелінуі [45,с. 31]:

- өндірістік өнімнің өзіндік құнын және алынған пайданы анықтау үшін шығындарды жіктеу;

- шешімдер қабылдау және жоспарлау үшін шығындарды жіктеу;

- бақылау және реттеу үрдістерін жүзеге асыру үшін шығындарды жіктеу.

Қызметтің осы бағыттарының шегінде нақты міндеттерге байланысты шығындарды жіктеудің түрлі нұсқаларын қолдануға болады.

Б қосымшасында үш топқа бөлінген шығындардың тізімі көрсетілген.

Бұдан бөлек, басқа авторлардың тобы бар: Казлюк Н.В., Угрюмов С.Н. [48], Палий В.Ф.[44], Радостовец В.К.[43], Суйц В.П.[30], Хорнгрен Ч.Т., Дж.Фостер [34], олар шығындарды әртүрлі мақсаттар үшін қолданады.

Сонымен қатар Б қосымшасында басқару есебінің белгіленген мақсаттарына (қызметтеріне) сәйкес шығындардың жіктелінуі бейнеленген.

Есептің отандық тәжірибесінде дәстүрлі түрде және сонымен қатар элеваторларда, АҚК, АҚӨК шығындарды келесідей топтау қолданылады:

1) өнімнің (қызмет, жұмыс) түрлері бойынша – өнімнің, жұмыстың, қызметтің жекелеген түрлері (әртүрлі сорттағы ұн, меншікті өңделетін ұнды сақтау);

2) өндіріс түрлері бойынша – негізгі және көмекші (негізгі - диірмен цехтары; көмекші – элеваторлар, көліктік цехтар, өндірістік зертханалар);

3) шығыстардың түрлері бойынша – калькуляция баптары және экономикалық элементтері;

4) шығындардың пайда болу орны бойынша – жұмыс орны, жер телімі, цех, өндірістік бөлім, бригада (элеватор, диірмендік цехтар).

5) өндірістегі өнімнің өзіндік құнына қосу әдісі бойынша – тікелей және жанама;

б) өндіріс көлеміне қатынасы бойынша – айнымалы және тұрақты;

7) басқару функциясы бойынша - өндірістік, коммерциялық, әкімшілік.

Тізімделіп айтылғандардың барлығынан астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары есебінің тәжірибесінде қызметтің бірінші бағыты басымырақ келеді – өнімнің (ұн) және қызметтің (астықты сақтау және қайта өңдеу) өзіндік құнын калькуляциялау және қандай да бір шекте шығындарды өндірістің

көлеміне тәуелді бөліп көрсету. Кезекті баға қалыптастыру үшін өнімнің өзіндік құнын есептеуге бағытталған шығындарды топтаудың анықталған шеңбері қолданылады. Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау шығындарды топтаудың негізгі мақсаты болып табылады.

Қолданыстағы шығындардың жіктелінуі заманауи кәсіпорынның алдында тұрған міндеттеріне толық көлемде жауап бермейді. Мұның барлығы келесідей жағдайларға алып келеді: өнімнің өзіндік құны және шығындардың жекелеген элементтері туралы ақпараттардың анық еместігі; өнімнің түрлері, тасымалдаушылары бойынша бақылау жүргізуге мүмкіндік бермейді; астықты өңдеу кәсіпорындарындағы өнімнің пайдалылығы анықтауға жағдай жасамайды; басқару есебінің міндеттері мен қызметтеріне жауап бермейді.

Шетелдік және отандық тәжірибеге жүргізілген талдау негізінде, біз шығындар туралы ақпараттарды алу мүмкіндіктерін кеңейту мақсатында зерттелініп отырған кәсіпорындарда қолданылатын шығындардың жиынтығына өзгерістер енгізуді ұсынамыз. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебін толыққанды енгізу мақсатында шығындарды басқару есебінің қызметтеріне тәуелді жіктеуді мақсатқа сай санаймыз. Функциялары бойынша ұсынылған шығындардың жіктелінуі В қосымшасында көрсетілген. Өсімдік шаруашылығы өнімдерін сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары үшін басқару есебінің функционалдық бөліктеріне негізделіп, ұсынылған шығындардың жіктелінуі басқару мақсаттарына және негізгі қағидаларға жауап береді, құрамында басқару есебінің функциялары шығындардың топтары жинақталады. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару міндеттерін орындау үшін оның қызметін жоспарлау маңызды орынға ие. Жоспарлаудың барысында шығындар қысқа және ұзақ мерзімді уақыттарда қарастырылады. Сондықтан да шығындар қысқа мерзімді (1 жыл ішіндегі шығындар) және ұзақ мерзімді (1 жылдан жоғары мерзімдегі шығындар) болып бөлінеді.

Жоспарлау үрдісі басқару мақсаттары үшін үлкен рөлге ие. Жоспарланған шығындар элеваторлар мен АҚК астықты сақтау көлемі және өндірістің (ұн және оның өнімдері) анықталған бөлігінің өзіндік құнын есептеу үшін қолданылуы мүмкін, сонымен қатар смета жасалынды және ұнның жоспарлық өзіндік құны, 1 тонна астықты сақтау қызметі анықталды.

Жоспарланбаған шығындар өздері нақты пайда болған кезде көрсетіледі және өнімнің нақты өзіндік құнына енгізіледі (жоғалтулар – табиғи азаюдан жоғары (астық қалдықтарының көбеюі), ақау және басқа да өндірістік емес жоғалтулар). Зерттелініп отырған кәсіпорындардың тәжірибесінде нормативтік және нақты шығындар қолданылады. Бұл ретте нормативтік шығындарға өнімнің және қызметтің белгілі бір тоннасына шығындар мөлшерінің нысанында, мөлшерлеу жүйесінің шегінде жоспарлана алатын шығын түрлерін жатқызу ұсынылады. Нақты шығындарға мөлшерлеуге келмейтін шығындар жатады, яғни техникалық тұрғыдан анықтау мүмкін емес шығындар. Біз, астықты сақтау, кептіру және өңдеу бойынша өнім немесе қызметтің бірлігіне

шығын мөлшері түрінде әрбір құрылымдық бөлімшелер шегінде (шығындардың пайда болу орны) жоспар-сметаны нақтылауды ұсынамыз.

Белгілі болғандай, барлық басқару шешімдері болашаққа бағытталған, сондықтан да басшыларға барлық шығындар туралы толық және шынайы ақпараттар қажет. Бұл міндеттерді шешу үшін өнімнің, қызметтің өзіндік құны туралы ақпарат қажет, ал ол үшін өндірістің түрлері, құрылымдық бөлімшелер, жауапкершілік орталықтары бойынша жеке шығындарды нақты бөлу керек.

Астықты өңдеу кәсіпорындарында өндірістің негізгі түрлеріне келесілер жатады: элеваторлы-қоймалық шаруашылық, ұн тарту өндірісі, құрама жем өндірісі. Қолданыстағы тәжірибеде астықты өңдеу бойынша кәсіпорындар жаңа емес, шығындардың осылай топталуы шығындардың пайда болу орны бойынша есепті ұйымдастыру және өнімнің өндірістік құнын анықтау үшін жүргізіледі. Бұл топтау шығындар есебін кәсіпорынның ұйымдастырушылық құрылымымен байланыстырады және оларды қолдану тиімділігіне жауап беретін нақты тұлғалар бойынша шығындарды шектейді.

Мұны В.Ф. Палий растайды: «егер жоғарғы басшылық шығындарды басқару бойынша қызметтерді басқарудың төмен деңгейіне, яғни шығындардың пайда болу орнында жүргізуге құқық берсе және жауапкершілікті бергісі келсе, онда олар мұны шығындардың пайда болу орнында жүзеге асыра алады» [44, с. 37].

Толық топтау – бұл шығындарды тасымалдаушылар бойынша шығындарды топтау, яғни өнімнің түрлері бойынша (жоғарғы сорттағы ұн, бірінші сорт ұн, макарондық ұн, ұнтақ жармасы, еленген ұн, қабығы сыдырылған ұн) және астық сапасының сақталынуы мен сүйемелденуі бойынша қызмет. Берілген топтау өнімнің (тартылған ұн түрлері бойынша) барлық ассортименті үшін өзіндік құнды анықтау, шығындардың жеке топтарын жоспарлау, бақылау және талдау үшін қажет. Осы арқылы шығындардың пайда болу орны бойынша қызметті шынайы толық және объективті бағалауға мүмкіндік береді, яғни құрылымдық бөлімшелердің ішінде бақылау үрдісін тереңдетеді. Шығындардың үлкен тобы өндіріс шығындары есебін ұйымдастыру үшін тағайындалған: өнімнің өзіндік құнына қосу әдісі бойынша; өндіріс барысындағы экономикалық рөлі бойынша; экономикалық мазмұны бойынша; басқару функциясы бойынша; туындау уақыты және өнімнің өзіндік құнына апарылуы бойынша.

Ұйымдастыру үрдісі шығындардың жіктелінуіне әсер етеді және оны өндіріс шығындары есебімен біріктіру және шығындарды басқару мақсатында шығындардың пайда болу орны бойынша шығындарды топтауға үйлестіру жүргізуді жалғастыруды мақсатқа сай деп санаймыз. Барлығымыз білетіндей, экономикалық элементтері бойынша шығындарды топтау және калькуляцияның баптары экономиканың барлық салаларында қолданылады, сондықтан астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорыны да осы салалардың ішіне кіреді және оның құрылымы өзгертілмейді.

Суйц В.П. белгілеген: «Экономикалық элемент дегеніміз өнім, жұмыс және қызметті өндіруге кеткен шығындардың алғашқы біртектес түрін айтамыз,

оларды нақты кәсіпорын шарттарында, басқару тұрғысынан алғанда құрастырмалы бөлшектерге бөлудің ешқандай қажеттілігі жоқ немесе бөлуге мүлдем болмайды» [30, с. 62].

Экономикалық элементтерге шығындарды жіктеуге сәйкес астықты өңдеу кәсіпорындарында шығындар келесі түрлерге бөлінеді:

- материалдық;
- еңбекке ақы төлеу шығындары;
- еңбекақыдан аударымдар;
- негізгі құралдардың амортизациясы;
- өзге де шығыстар.

Экономикалық элементтер шегінде мұндай топтаудың артықшылығы өнімнің өзіндік құнын есептеу, шығындарды жоспарлау және есебін бір мезгілде ұйымдастыру арқылы өндіріс шығындарының құрылымын анықтау болып табылады. Өндірілетін ұн өнімінің түрлері бойынша өзіндік құнды анықтау және шығындарға олардың пайда болу орны бойынша бақылау жүргізу үшін біз білуіміз қажет, астықты өңдеу үдерісіне қаншалықты шығын және қандай мақсаттарға жұмсалды, яғни шығындардың көлемі және бағытының есебін жүргізу қажет. Мұнда калькуляцияның баптары бойынша топтау көмектеседі, ол меншікті және өңделетін астық дақылдарын, тартылған ұн өнімдерінің жеке түрлерін сақтау қызметтерінің өзіндік құнын есептеу үшін қолданылады.

Калькуляциялық баптардың тізімдемесін әрбір кәсіпорын өздерінің ерекше қасиеттерін есепке ала отырып өз бетінше бекітеді. Бұл бағытта калькуляциялық баптарды орнату бойынша отандық және ресейлік тәжірибе еркшеленеді.

Отандық теория мен тәжірибеде калькуляцияның баптарына келесілер жатады: шикізаттар мен материалдар; еңбекке ақы төлеу; еңбекақыдан аударымдар; жүкқұжат шығыстары [10, с. 83; 13, с.63; 14, с.111; 43, с.626].

Ал ресейлік тәжірибеде өнеркәсіптік кәсіпорындарда және АӨК қайта өңдеу кәсіпорындарында калькуляцияның баптары бойынша шығындарды кеңінен үлгілік топтау қарастырылған [12, с.32; 30, с.63; 42, с.25; 48, с.96; 49 с.61]:

- шикізаттар мен материалдар.
- қайтарылатын қалдықтар (алынып тасталынады).
- сатып алынған бұйымдар, жартылай фабрикаттар және сыртқы ұйымдар мен кәсіпорындардың өндірістік сипаттағы қызметтері.
- технологиялық мақсаттар үшін отын және энергия.
- өндіріс жұмысшыларының еңбекақысы.
- аударымдар және әлеуметтік қажеттіліктер.
- өндірісті дайындау және игеруге шығыстар.
- жалпы өндірістік шығыстар.
- жалпы шаруашылық шығыстар.
- ақаудан болған жоғалтулар.
- басқа да өндірістік шығыстар.

- коммерциялық шығыстар.

Осы үлгілік баптардың негізінде кәсіпорынның ерекшелігін есепке ала отырып, өзінің меншікті баптары жасалынады.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында шығындар деңгейін басқаруды ШПО ресурстарды қолдануды басқарудың көмегімен жүзеге асыруға болады. Калькуляцияның баптары бойынша шығындарды топтаудың өзара байланысы және шығындар элементтерінің өнімнің өзіндік құнына айналуы сызба бойынша: шығыстар элементтері – өндіріс ресурстарын пайдалану орны – өнімнің өзіндік құны [44,с. 37].

Бұл жүйе көрсеткендей, алғашқы болып біздің барлық ресурстарымыз орналасқан (астық негізгі шикізат және көмекші материалдар ретінде), олар өндіріс үдерісінде қайта өзгереді, астықты сақтау және өңдеу орындарында, яғни шығындардың пайда болу орындарында жоспарлау мен бақылауды ұйымдастыру қажет, осыған орай шығу барысында өнім мен қызметтің өзіндік құны деңгейін анықтап білу мүмкіндігі туындайды.

Астықты өңдеу кәсіпорындары үшін шығындардың келесі топтары дәстүрлі болып саналады:

1. Өнімнің өзіндік құнына енгізілу тәсілі бойынша: тікелей және жанама шығындар.

Тікелей шығындарға тікелей материалдық шығындар және еңбекке ақы төлеудің тікелей шығындары жатады және оларды тартылған ұн өнімі (сортының) мен қызметінің анықталған түрлеріне тікелей апаруға болады. Тікелей шығындар жалпы келесілер арқылы анықталады: өндірістің белгіленген мөлшерін есепке ала отырып ұн тарту, ұн тартуда астықты өңдеуге жататын оның сапасы, өнімнің шығу мөлшері және оларға қолданыстағы баға, жұмыс режимі және ауысымының, әрекеттегі тарифтік мөлшерлеменің және сыйақы беру жүйесінің саны.

Жанама шығындарды қандай да бір өнімнің құрамына тікелей апару мүмкін емес, сондықтан да олар кәсіпорын таңдаған әдіс бойынша өнімнің жеке түрлерінің арасында бөлінеді.

2. Өндіріс үдерісінің экономикалық рөлі бойынша: негізгі және жүккұжат шығыстары. Негізгі шығындарға өнім шығарумен байланысты қолданылатын ресурстардың барлық түрлері жатады.

Жүккұжат шығыстары келесідей екі топқа бөлінеді:

- өндірістік жүккұжат шығыстары – бұл өндірісті ұйымдастыру, оған қызмет көрсету және басқару үшін шығындар (амортизациялық аударымдар, құралдарды жөндеу, материалдарды зауыт ішінде тасымалдау шығындары, құрал-саймандардың тозуы). Тәжірибе жүзінде көрінгендей астықты қайта өңдеу кәсіпорындарындағы өндірістік жүккұжат шығыстарының құрамының көп бөлігін құрал-жабдықтарды күтіп ұстау және пайдалануға кеткен шығындар құрайды, олар 3%-ға дейін.

- өндірістік емес шығындар – басқару функциялары бойынша танылады, олар өздерінің сипаттамасы, тағайындалуы және рөлі бойынша өндірістік функциялардан және өндірісті ұйымдастыру функцияларынан ерекшеленеді

(әкімшілік-басқару шығындары, сыртқы ұйымдарға көрсетілетін қызметтерге төлем, тікелей басқару бойынша шығындар).

3. Басқару функциялары бойынша шығындардың құрылымы негізгі үш түрге бөлінеді [39, б. 11]:

- өндірістік (өндірістік үрдіс кезінде пайда болады);
- коммерциялық (өнім өткізуге байланысты);
- әкімшілік (басқару үрдісіне байланысты).

Астықты өңдеу кәсіпорындарының басқару есебіндегі өткізу бойынша және әкімшілік шығыстар кезең шығыстарына жатады, олардың мөлшері өндіріс көлеміне тәуелді емес, сәйкесінше кезең қызметіне байланысты.

Мұндай топтаулар өндіріспен, өнімді өткізумен байланысты кәсіпорынның жалпы шығындарын біріктіреді, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында осы шығындардан толық өнімнің өзіндік құны қалыптастырылады. Кезең шығыстары сомасына жоғарылатылған өнімнің (қызметтің, жұмыстың) дәстүрлі өндірістік өзіндік құны (коммерциялық шығыстар + әкімшілік шығыстар) [12, с.52-53;30 с. 66].

Зерттелініп отырған кәсіпорындарда өнімнің өзіндік құнын қалыптастыру үдерісі жалпы шығындарды оңтайлы қолдануды қарастырады, сол арқылы өндіріс бағдарламаларының орындалуын қамтамасыз етеді және азғантай шығындар арқылы өнімді сатып өткізеді, өнімнің (әртүрлі сорттардағы ұн) ең жоғарғы көлемін алуға тырысады. Басқару функциялары бойынша шығындарды осылайша бөлу өндіріс үдерісінің әрбір кезеңінде мөлшерлерді анықтау жолымен және кезең шығындарын оңтайландыру есебінен, басқарудың заманауи құралдарын қолдану өнімнің өзіндік құнын басқаруға мүмкіндік береді. Басқару есебінде шығындарды пайда болу уақыты бойынша топтау аса маңыздылыққа ие болады, бұл жағдай зерттелінуші кәсіпорындар үшін де пайдалы болып саналады.

Пайда болу уақытына және өнімнің өзіндік құнына апарылуына тәуелді шығындар үш топқа бөлінеді [30, с.66].

Ағымдағы шығындар – бұл бұл өнімді өндіру және өткізу бойынша берілген кезеңдегі шығындары. Олар қазіргі уақытта кіріс алып келеді және оны болашақта қамтамсыз ету қабілетін жоғалтады. Алдағы кезең шығындары – бұл ағымдық есептік мерзімдегі өндірістік шығындар, бірақ келесі есептік мерзімде шығарылуы тиісті өнімнің өзіндік құнына енгізілуге жатады. Мұндай шығындар болашақта кіріс алып келулері тиісті. Алда болатын шығындар – бұл шығындар есептік мерзім кезеңінде әлі өндірілген жоқ, бірақ өнімнің нақты өзіндік құнын дұрыс бейнелеу үшін жоспарлы режимде (жұмысшылардың демалысына ақы төлеу шығындары, еңбек сіңірген жылдарға бір реттік сыйақы төлеу және кезеңдік сипаттамалары бар басқа да шығындар) берілген есептік мерзімде өндіріс шығындарына енгізілуге жатады. Бақылау үдерісін жүзеге асыру үшін астықты өңдеу кәсіпорындарында шығындарды бақыланатын және бақыланбайтын деп екіге бөлуді ұсынамыз. Бақыланатын шығындарға кәсіпорынның менеджерлері тарапынан бақыланатын шығындар жатады. Бақыланбайтын – бұл бақылау мүмкін емес шығындар және олар

менеджерлердің әрекетіне тәуелді емес (шикізаттар мен материалдарға, энергоресурстарға, сумен жабдықтауға, коммуналдық төлемдерге бағаның өзгеруі). АҚӨК шығындарға тиімді бақылау жүргізу мақсатында шығындар мен кірістер арасында өзара байланысты көрсету қажет, мұнда сәйкес құралдардың шығындалуына нақты жауапты тұлғалардың қызметі жоғары.

Мұндай есептің ұйымдастырылуы жауапкершілік орталықтары бойынша шығындар есебінің негізін құрайды. Ол кәсіпорынның ұйымдастырушылық құрылымына сәйкес құралдардың шығындалуы және кірістерге жауапты аймақтарды (орталықтарды) ерекшелеуді болжалдайды [27, с.14; 50].

Алайда, ҚР Ақмола облысының көптеген қолданыстағы АҚӨК өндірісті цехтық ұйымдастыру тәжірибесі қолданылады, әрбір бөлімшені бригадирлер басқарады, олар материалдық-жауапты тұлға ретінде танылады, ал осы кәсіпорындардан айырмашылық ретінде элеваторлар мен астық қабылдау кәсіпорындарында басқарудың цехтық емес құрылымы жүзеге асырылады.

Бақылау жүйесі тиімді жұмыс атқаруы осы кәсіпорындарда шығындардың осы түрін қолдану үшін жауапкершілік орталықтарын құру қажет.

Басында шешім қабылдайтын жауапты тұлғасы бар кәсіпорынның ішіндегі сегмент жауапкершілік орталығы деп аталады [50, с.27]. Жауапкершілік орталығы анықталған белгілері бойынша жіктелінеді, ол 3-ші суретте ұсынылған.



Сурет 3 – Жауапкершілік орталықтарының жіктелінуі

Ескерту - Зерттеулер негізінде автормен құрастырылды [10, с.41-50; ; 45, с. 459; 48, с.14-15; 50, с.27-28]

Біздің көзқарасымыз бойынша зерттелініп отырған кәсіпорындарда жауапкершілік орталығы ретінде, мақсатқа сай дәстүрлі құрылымға өзгеріс енгізбей жауапкершілік орталықтарын, жұмыстың нәтижелеріне жеке жауап беретін басшыларын анықтай отырып, екіге бөлген орынды болып есептелінеді: негізгі (ұн тарту бойынша зауыттар) және көмекші (элеватор, көлік цехы, зертханалар).

ЖО бойынша басқару қызметін бағалау мақсатында астықты қайта өңдеу кәсіпорындары үшін шығындарды келесідей жіктеу ұсынылады:

- тиімді – бұл шығындар нәтижесінде кәсіпорын өнімді өткізуден кірістер алады, өнімдерді шығаруға осы шығындар қолданылды.

- тиімсіз – бұл өндірістік емес сипаттағы шығындар, оның нәтижесінде өнімдер өндірілмейді. Оларға жататындар: ақаудан, тұрып қалудан болған жоғалтулар, шикізаттар мен материалдардың бүлінуі.

Шығындарды бақылау және реттеуді жүзеге асыру мақсатында өнім өндірісінің бірдей көлеміне, нақты және сметалық шығындарға салыстыру жүргізу маңызды болып саналады.

Басқару есебі міндеттерінің бірі басқару шешімдерін қабылдау үшін қажетті ішкі қолданушылар үшін ақпараттарды дайындау және АҚӨК басшылығына осы ақпараттарды өз уақытысында жеткізу болып табылады.

Заманауи қазақстандық тәжірибеде басқару шешімдерін қабылдау үшін шығындарды топтау маңызды орынға ие болып келеді. Бәсекеге қабілетті болу үшін кәсіпорындар өсу, даму қадамдарын табуға және жағымсыз жағдайларды айналып өтуге тырысады, бұлар әсіресе ғаламдық дағдарыс жағдайында маңызды болып саналады. Мұндай міндеттерді шешу үшін басшылыққа күтілетін шығындар және кірістер туралы нақты және толық ақпараттар қажет.

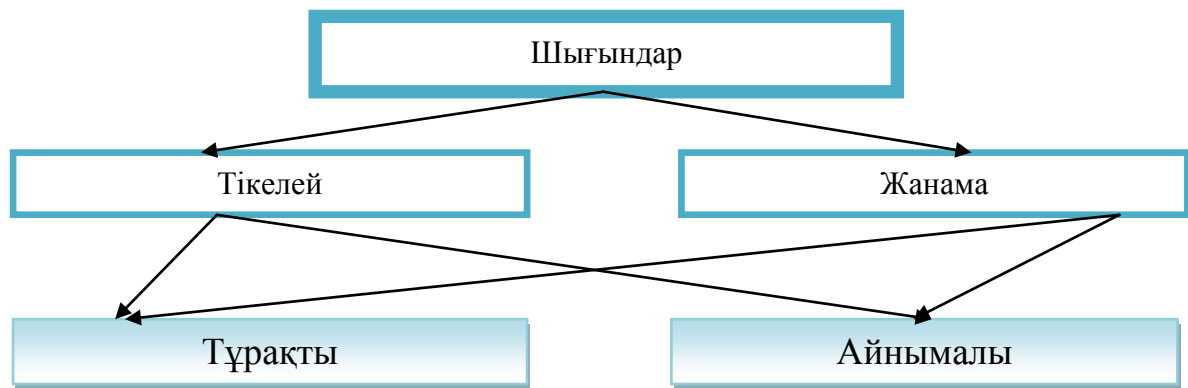
Басқару есебінде шешім қабылдаумен байланысты есептеулерді орындау кезінде келесі шығын түрлері көрсетіледі:

1. Өндіріс көлеміне қатысты айнымалы және тұрақты. Николаева С.А.[51], Дюсембаев К.Ш., Сатенов Б.И. [52] айтып кеткендей, тұрақты шығындарға өнімді шығару көлемінің өзгерісіне қарай мөлшері өзгермейтін шығындары жатқызамыз. Өнімнің бір бірлігіне тұрақты шығындар өндіріс көлемі жоғарылаған кезде төмендейді.

Айнымалы шығындардың көлемі өндіріс қызметінің деңгейіне тікелей тәуелді өзгеріп отырады. Оларға келесілерді жатқызуға болады: шикізаттар (астық), материалдар (ұнды сапаландыру үшін дәрумендер) технологиялық энергияға кеткен шығындар.

Шетелдік және отандық жетекші экономистер тікелей және айнымалы шығындардың арасында сызба жүргізеді.

Сонымен Т. Скоунның айтуынша, көптеген жағдайларда тікелей шығындар айнымалы, ал жанама шығындар тұрақты болып келеді. Тікелей шығындарға менеджерлер бақылау жасайды, ал жанама шығындарды менеджерлер толық бақылай алмайды [46,с. 17]. Тікелей және жанама шығындардың айнымалы және тұрақты шығындармен байланысы графикалық түрде 4 суретте көрсетілген.



Сурет 4 – Тікелей/жанама және тұрақты/айнымалы шығындардың өзара байланысы

Ескерту - Әдебиеттер негізінде автормен құрастырылды [46]

Бұл нені білдіреді, барлық тікелей шығындар айнымалы шығындар болып табылады, ал жанама шығындардың құрамында тұрақты шығындар, кезең шығындары көрсетіледі.

Зерттелініп отырған кәсіпорындардағы қарастырылған шығындардың жіктелуі өнімнің баға деңгейін жоспарлауға және бақылауға, болжанатын пайда көлемін анықтауға, өндіріс факторларына шығындардың тәуелділігін және олардың динамикасын анықтауға, ұнды өндірудің зиянсыздық көлемін анықтауға және элеваторларды астықпен толтыру бойынша көрсетілген қызметтер көлемін табуға мүмкіндік береді.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында шығындарды осылайша жіктеуге қосымша ретінде ішкі бақылауды жүзеге асыру үшін, барлық шығындармен қатар, инкрементті шығындар және маржиналды шығындарды қолдануды ұсынамыз.

Шешімдер қабылдауда сенімді ақпараттар алуға шығындардың келесі топтары арқылы қол жеткізуге болады:

- Инкременттік шығындар – бұл өнімнің қосымша бірлігі топтарын дайындау және немесе өткізу нәтижесінде пайда болатын қосымша шығындар (ұнның тоннасы).

- Маржиналды шығындар – бұл да қосымша шығындар, мұнда барлық шығарылым емес, тек қана өнімнің бір бірлігі есепке алынады.

Бақылау жүйесін ұйымдастыруға және шығындар өсуінің жағымсыз мезеттеріне өз уақытында жауап қайтаруға мүмкіндік беретін шығындардың осы топтамасы бюджет құру, әсіресе икемді бюджет құру кезінде пайдалы.

Қорытындылай келе, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы жалпы шығындардың топталуы есептің объектісіне тәуелді болып саналады. Шығындардың жіктелуін талдау кәсіпорынның басшылығы өзінің алдына қойған міндеттерге тәуелді және оған келесідей факторлар әсер етеді: өндіріс қызметінің түрі (астықты өңдеу), басқарудың

ұйымдастырушылық құрылымы; бөлімшелерде орындалатын жұмыстардың ерекшеліктері, шығарылатын өнімнің (қызметтің) көлемі. Зерттелініп отырған кәсіпорындар үшін басқару есебінің қызметтеріне негізделіп ұсынылған, оңтайландырылған жіктеме шығындарды нақты және толық жоспарлауға, бақылауға, талдауға, тәптіштеуге, өнімнің өзіндік құнын икемді өзгертуге және жедел түрде шешімдер қабылдауға мүмкіндік береді.

1.3 Басқару жүйесіндегі ішкі аудиттің теориялық негіздері

Қазіргі жағдайда біздің республикамыздағы экономиканың дамуына байланысты кәсіпорын қызметінің ішкі және сыртқы жағдайлары өзгеріске ұшырады. Нарықтың жаңа талаптарына жауап ретінде астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебінің жеке жүйесін қалыптастыруды айтуға болады. Басқару жүйесінің күрделенуіне байланысты ішкі бақылау жүйесіне де жоғарғы талаптар қойылады.

Ішкі бақылау жүйесінің динамикалық тұрғыда дамуының нақты перспективалары зерттеулермен расталады, оны «Прайсвотерхауз Куперс» және «Эрнст энд Янг» халықаралық аудиторлық және консалтингтік компаниялары жүргізді. Қазіргі уақытта 75% меншік иелері ІБЖ құру үшін құралдарды инвестициялауға дайын екендігі белгілі, өйткені олар оның нәтижелі бизнес жүргізу үшін тиімділігіне көз жеткізді [53].

Ішкі бақылау жүйесі келесі міндеттерді жүзеге асыруға көмектеседі:

- ұйымның тиімді қызметін қамтамасыз ету;
- ұйым стратегиясының негізіне қызмет көрсету;
- ұйым активтерінің сақталуын қамтамасыз ету;
- есепте операциялардың өз уақытында және толық бейнеленуіне көмектесу [54].

Кәсіпорын қызметкерлері жүзеге асыратын ішкі бақылау жүйесі жеткілікті дәрежеде тәуелсіз бола алмайды, алайда ол өзінің рәсімдерін күнделікті жүзеге асыру арқылы пайдалы және жедел, сұранысқа ие ақпараттарды қалыптастырудың қажетті, тиімді, әрі оңтайлы құралы болып табылады. Сонымен қатар сыртқы аудит бірінші кезекте қаржылық есептіліктің сенімділігін дәлелдеуге бағытталған.

Нурсеитов Э.О белгілегендей, «аудит баланс шоттары көрсеткіштерінің, пайда және залал туралы есептіліктің шынайылығы және сенімділігіне ішкі бақылау жүргізудің жағдайына әсер ету дәрежесін шамалап зерттейді [54, с. 63].

«Аудиторлық қызмет туралы» Заңда көрсетілгендей аудит ҚР заңдылықтарымен бекітілген талаптарға сай қаржылық есепті құрудың шынайылығы мен объективтілігі туралы тәуелсіз пікір білдіру мақсатында заңды тұлғалардың (аудиттелетін субъектілердің) қаржылық есептілігін тексеру болып табылады [55].

Белгілі болғандай, ҚР «Аудиторлық қызмет туралы» Заңына сәйкес аудит аудиттің халықаралық стандарттарымен жүзеге асырылады [55, с. 4].

Ағылшын ғалымы Рой Додж келесідей түсініктеме береді «Аудит – тәуелсіз тексеріс және кәсіпорынның қаржылық есептілігі туралы пікірлер айту» [56].

Сонымен қатар атақты американдық Джек Р. Робертсон келесідей анықтама береді: «Аудит – ақпараттарды қолданушылар үшін ақпараттар тәуекелін тиімді деңгейге дейін азайту үдерісі» [57,с. 4].

Біздің пікіріміз бойынша, бұл екі анықтама бірінші кезекте қолданушылар үшін қаржылық есептіліктің нақтылығын растауға, кәсіпкерлік қызметтің тәуекелін төмендетуге және шынайы мәліметтерді мақұлдауға бағытталған. Айта кету керек, біз жалпы алғанда берілген анықтамалармен келісеміз, бірақ та біздің көзқарасымыз бойынша бұлар аудит маңыздылығын толық ашып көрсетіп тұрған жоқ және оның дамуын да көрсетпейді.

Аренс А., Лоббек Дж. [58,с. 5] авторлары толығырақ анықтама берген: «Аудит – бұл үдеріс, бұл арқылы білікті, тәуелсіз қызметкер сандық жүйеге берілетін және шаруашылық жүйесінің ерекшеленген қызметіне жататын ақпараттар туралы айғақтарды жинақтайды және бағалайды, осылар арқылы өзінің қорытындысында бекітілген белгілерге ақпараттардың сәйкестік дәрежесі туралы мәліметтерді көрсетеді.

Осылайша, берілген сұрақтар бойынша батыс ғалымдарының көзқарастарын зерттей келе шығатын нәтиже аудиттің тұжырымдалуы толық және нақты анықталмаған. Тек қана келесіні айта аламыз, аудит – бұл шаруашылық қызмет туралы экономикалық ақпараттарға сәйкес келетін қаржылық есептіліктің мәліметтерін тәуелсіз сараптау және талдау, ішкі бақылау жағдайын және бухгалтерлік есепті жүргізудің қолданыстағы ҚР-ның заңдылықтары мен нормативтік актілеріне сай келуін тексеру, сонымен қатар бухгалтерлік есепті жүргізудің қажетті сұрақтары бойынша кеңес беру қызметтерін көрсетуге бағытталған қызмет.

Сыртқы аудит өз кезегінде есептік-басқару жүйесін жақсарту бойынша ішкі міндеттерді шешпейді. Бақылаудың сапасы келесідей көптеген себептерге тәуелді болып келеді: мерзімділік, толықтық, тәуелсіздік, пайдалылық. Сыртқы аудит және ішкі бақылау жүйесі бұл талаптарға толығымен жауап бермейді. Сондықтан да басшылық және (немесе) ұйымның меншік иелері бухгалтерлік есепті жүргізудің тәртібін сақтауды бақылау және ішкі бақылау жүйесі қызметінің сенімділігі үшін ішкі аудитке сүйеніп, оны қолдануды қажет деп табады.

Бұл қажеттілікке Жалғасбаева А.А.: ерекше назар аударады «...ішкі аудит шығындардың алдын алуға, ұйымның материалдық және ақшалай ресурстарын жоғалту қаупінен сақтауға және уақтылы қаржылық қиындықтардан шығуға қатысты ұсыныстарды қабылдау үшін қажет» [59].

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудиттің теориялық негіздерін жасау мақсатында рөлін көрсету үшін, оның мақсаты, міндеттері және қызметін анықтау қажет.

Ішкі аудиттің сипаттамасын ішкі бақылаудың бөлігі ретінде К.Ш.Дюсембаев берген: «Ішкі аудит ішкі бақылаудың жалпы жүйесінің

ажырамас бөлігі ретінде қарастырылады. Оны қызмет көрсету ретінде кәсіпорынның ішінде жүргізілетін, қызметті тәуелсіз бағалаушы ретінде қарастыруға болады» [60].

Бұл пікірді И.Н. Пашкина, А.В. Евдокимов та ұстанады, ішкі аудит – ұйымның ішінде қолданылатын бақылау жүйесі, ол бухгалтерлік есепті жүргізудің дұрыстығына және ішкі бақылауды жүзеге асыруға жауап береді. Ішкі аудитті берілген фирманың қызметкерлері жүргізеді. Кейбір үлкен емес ұйымдарда ішкі аудитті жүргізуді келісім шарт негізінде ревизиялық комиссияға немесе аудиторлық фирмаға тапсыруға болады [61].

Шетелдік авторлардың айтуынша, «Ішкі аудитор тәуекелдерді басқару жүйесінің тұрақтылығы және ішкі бақылаудың деңгейі туралы басшылыққа кеңес беруге тырысады. Осы мақсатпен, аудитор қандай да бір жүйенің әлсіздік зардаптарын анықтау және бақылауды бекіту үшін нәтижелі операцияларды тексереді. Бұл жүйелер бірінші кезекте ұйымның болашақтағы әлауқаттылығын қамтамасыз ету үшін тағайындалған, оның қызметінің есебіне назар аудармайды. Жоғарыда айтылып кеткендерден көретініміз сыртқы аудиторлар кәсіпорынның шаруашылық қызметінің шоттардағы мәліметтерін тексеру үшін уақыт пен күштің аз шығындарын талап ететін жүйелерді қолданады. Бұған қарама-қайшылық ретінде ішкі аудитор бірінші кезекте мақсатқа жетуге толығымен мүмкіндік беретін басқарудың барлық жүйелерін қолдануға тырысады. Сонымен қатар, аудиторлық фирмалар өздерінің сыртқы бақылау қызметіне қосымша ретінде кеңес беру қызметтерін ұсынулары мүмкін [62, p. 88].

Ішкі аудитке кең анықтаманы ішкі аудиторлардың халықаралық Институты береді (The Institute of Internal Auditors): «Ішкі аудит ұйымның қызметін жетілдіруге бағытталған тәуелсіз және объективті кепілдемелерді және кеңес берулерді ұсыну бойынша қызмет болып табылады. Ішкі аудит тәуекелдерді басқару, бақылау және корпоративтік басқару тиімділігінің үрдістерін жоғарылату және бақылаудың жүйеленген және бірізді, жетілдірілген тәсілдерін қолдана отырып ұйымға қойылған мақсаттарға қол жеткізуге көмектеседі» [63].

Бұларға қарамастан, авторлардың пікірінше [60, с.181; 61, с.17,53; 64], ішкі аудит кәсіпорын үрдістерін оңтайландыру мақсатында тексеріп және кеңес бере отырып тәуелсіз болып қалуы тиісті. Әрі ішкі аудитордың тәуелсіздігін, кәсіпорынның аудиттелетін құрылымдық бөлімшелерінен тәуелсіздік ретінде түсіну қажет, бұл ішкі аудиторға ақпараттарды жинауға, осы ақпараттарды объективті бағалауға мүмкіндік береді және ол басқару қызметін жақсарту мақсатында ұйымның басшылығы үшін есептілік жасау арқылы өзінің ой пікірін беруі керек.

Барлық келтірілген анықтамалар ішкі аудиттің негізгі сипаттамаларын қамтиды, оларға біз алдағы уақытта тағы да тоқталамыз.

Сыртқы аудиторлардың жұмысы міндетті аудитті жүргізу кезінде қолданылады, бұған ҚР астық қабылдау кәсіпорындарын міндетті түрде тексеру де жатады. Ішкі аудиттің жұмысын бағалау және аудит үшін оның

мәліметтерін қолдану 610 «Ішкі аудиттің жұмысын қарастыру» АХС талаптарына сәйкес жүргізіледі [65].

Ішкі аудитті ұйымдастыру, оның рөлін және қызметтерін кәсіпорынның өзі, атап айтқанда басшылығы және (немесе) құрылтайшылары анықтайды және келесілерді есепке алу керек: кәсіпорын қызметінің мазмұны және ерекшелігі; кәсіпорынның қаржылық-экономикалық қызметі көрсеткіштерінің көлемі; басқарудың қалыптастырылған жүйесі; ішкі бақылау және бухгалтерлік, басқару есептері жүйесінің жағдайы.

Ішкі бақылаудың мақсаттары үшін ішкі аудит ретінде біз келесі көрсетілгендерді түсінеміз: кәсіпорынның ақпараттық басқару жүйесінің элементтері, олар кәсіпорынның шегінде жеке құрылымдық бөлімше ретінде ұйымдастырылған, басқару мен меншік иелерінің жоғарғы бөлімінің мүддесіне ішкі құжаттар негізінде қызмет көрсетеді, қаржылық және басқару бухгалтериясына, қабылданған басқару шешімдерінің сапасына үнемі мониторинг жүргізеді, басқару есебі жүйесінің қызметін жақсарту, жетілдіру бойынша ұсыныстар жасайды және басқару шешімдері, бюджеттерге негізделген балама ұсыныстар қажет жағдайда, оларды ұсынуға қабілетті болып келеді.

Мұны, Абленов Д.О., Смағұлова Д.Д., Абленова А.Д. ерекшелеп көрсетті, «Ішкі аудиттің қызмет нәтижелерінің бірталай бөлігін тәуелсіз аудитор қаржылық ақпараттарды талдауда пайдалануы мүмкін» [66].

Авторлардың көпшілігі [60, с.181; 67] ішкі аудиттің мақсаты – өздерінің қызметтерін тиімді орындау үшін ұйым қызметкерлеріне көмек екендігін көрсетеді және біз олардың пікірімен келісеміз.

Ішкі аудиттің алдына қойған міндеттері өте көп, бірақ біз оның негізгі міндеттерін ерекшелеп көрсетеміз:

- ұсынылған ақпараттардың дұрыстығын дәлелдеу;
- активтердің нақты барын, жағдайын бақылау, залалдарды болдырмау;
- бухгалтерлік есепті жүргізу және қаржылық есепті құрудың дұрыстығын сараптау;
- ішкі бақылау жүйесі қызметінің және ақпараттарды өңдеудің тиімділігін талдау;
- ішкі бақылау жүйесі тиімділігін тексеру;
- өндіріс үдерісін жақсарту, бухгалтерлік есепті жүргізу және кәсіпорын қызметінің тиімділігін жоғарылату бойынша ұсыныстар жасау және оны басшылыққа ұсыну.

Ішкі аудит аясында сонымен қатар ұйым қызметінің ерекшеліктерімен байланысты басқа да міндеттер шешілуі мүмкін.

Ішкі аудиттің мазмұны туралы бірдей пікірлер экономикалық әдебиеттерде жоқ болып отыр. Алайда, авторлардың пікірлерін талдай отырып біз ішкі аудиттің төрт ерекше белгілерін анықтадық, атап айтсақ:

1. кәсіпорынның қызметкерлері жүзеге асырады;
2. жоғарғы басшылық және құрылтайшылардың мүддесінде жүзеге асырылады;

3. тұрақты тәртіпте жүзеге асырылады;

4. ішкі бақылау жүйесі жұмысының тиімділігін жоғарылатады;

Ішкі аудиттің қызметтері сыртқы немесе ішкі бақылау қызметтерін қайталамайды. Оның нәтижелерін сыртқы аудиторлар қолдануы мүмкін.

Ішкі аудиттің қызметтеріне келесілер жатады [61, с.13; 67, с.35; 68]:

- ағымдағы есеп жұмыстарының сапасын тексеру, есептің қолданыстағы нысандары мен әдістерінің тиімділігін және сенімділігін талдау, оны жақсарту бойынша ұсыныстар беру;

- шаруашылық операцияларды алғашқы тіркеудің дұрыстығын бағалау және олардың қаржылық, салықтық және басқару бухгалтериясының шоттарында бейнеленуі;

- басқару есебі аясындағы бақылау (жоспарлау, есеп және өзіндік құнды калькуляциялауда нормативтерді қолданудың сақталғандығын тексеру, өзіндік құнды төмендету бойынша міндеттердің орындалу есептілігіне бақылау жасау, ішкі қорларды анықтауға көмек, басқару есебі жүйесінде ақпараттарды дайындау тиімділігін тексеру және мониторинг, бюджеттендіруге көмек);

- сегменттік есептіліктің дұрыстығын растау;

- жоғарғы басшылық және меншік иелері үшін талдау;

- жетіспеушіліктерді анықтау және кәсіпорынның ішкі бақылау жүйесінің мониторингі;

- есеп құжаттарын құрастыруда бухгалтерлік қызметке көмек;

- кәсіпорынның қаржылық жағдайын, қаржылық және есептеу тәртібін талдау және диагностика, ұсыныстар жасау және даму стратегиясын жасауға қатысу;

- басқарудың жоғарғы бөлімі жүргізетін инвестициялық қызмет тиімділігін және өндірістік емес шығындарды бақылау.

Ішкі аудиттің объектілері ұйымның ерекшелігіне және оның басшылығының талаптарына тәуелді.

Экономикалық әдебиеттерге шолу жасау және авторлардың зерттеулері көрсеткендей ішкі аудит бағыттары бойынша жіктелінеді. Сонымен халықаралық тәжірибеде ішкі аудитті жүзеге асыру барысында оның белгілері бойынша түрлерін жіктеу жүргізіледі және ол 3-ші кестеде бейнеленген.

Кесте 3 - Ішкі аудиттің жіктелінуі

Жіктеліну белгілері	Ішкі аудиттің түрі	Анықтамалар
1	2	3
1.Функционалдық рөлі бойынша	Операциондық аудит	Ішкі бақылау жүйесі, оған жасалынған операциондық (ұйымдастырушылық) жүйе ұшырайды.Оның құрамына төменде көрсетілгендер кіреді: басқару саясаты, жасалынатын рәсімдер, жүргізу ережелері, нұсқаулар, бюджеттер және басқа да жергілікті актлер, есеп жүйелері, ішкі және сыртқы есептіліктер.

3 – кестенің жалғасы

1	2	3
	Басқару аудиті	Басшылықтың мүддесімен жүзеге асырылатын аудит, ұйымды басқарудың әкімшілік аппараттарының қажеттіліктеріне қызмет көрсетуге бағытталған, сонымен қатар оны объективті, сенімді және шаруашылық субъектінің қызметі туралы басқа да ақпараттармен қамтамасыз ету.
	Әлеуметтік аудит	Қызметкердің аудиті, оның нәтижелері басқарудың барлық деңгейінде басқару қызметкерлерінің тиімділігін жоғарылату диагностикасына бағытталған, ұйымның қызметін нақты жағдайларда жүзеге асыру барысында еңбек әлеуетін қалыптастыру және қолдану
2.Бақылау функциясын ұстану бойынша	Бухгалтерлік есеп жүйесінің аудиті	Аудиттің бұл түрі аудиттелетін тұлғаның бухгалтерлік есебі жүйесінің жекелеген элементтерінің қызмет атқаруын тексеру және бағалау жүргізуді шамалайды. Ішкі аудиттің берілген бағытын жүзеге асыру барысында өткен шақтағы аудиторлық және салықтық тексерістердің нәтижелеріне негізгі назар аударылады.
	Шаруашылық қызметтің мақсаттылығы және тиімділігінің аудиті	Аудит ішкі бақылау жүйесінің құраушы элементтерін тексеру жолымен және олардың сенімділігін бағалаумен жүзеге асырылады. Шаруашылық субъектінің ағымдағы, қаржылық және инвестициялық қызметінің жекелеген көрсеткіштеріне талдау жасай отырып ішкі аудиттің нәтижелері аудиттелетін субъектінің басқару сапасы туралы қорытындылар жасауға мүмкіндік береді.
Ескерту - Зерттеулер негізінде автормен құрастырылды [60, с.166-177; 62, с.10-12; 67, с.34-42]		

Ажибаева З.Н. ішкі аудит бөлімінің міндеттерін анықтау барысында ішкі аудиттің келесідей үш бағытын ерекшелеп көрсеткен [69]: ішкі қаржылық аудит; ішкі операциялық аудит; ішкі басқарушылық аудит.

Кәсіпорын өздері, өз еріктерімен ішкі аудиттің белгілі бір түрін таңдайды және қолданады.

Кәсіпорындарда, соның ішінде астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорынындағы қаржылық және шаруашылық қызметті бақылау мен талдаудың тиімділігі ішкі аудиттің дұрыс ұйымдастырылуына тәуелді.

Оны құру туралы шешім қабылдай отырып, кәсіпорынның басшылығы ішкі аудиторлардың қызметін дұрыс реттеулері қажет.

Біздің көзқарасымыз бойынша, ұйымды басқару жүйесінде жеке тәуелсіз құрылымдық бөлім ретінде ішкі аудит қызметін қалыптастыру әдісі қолайлырақ болып табылады.

Отандық кәсіпорындардың, соның ішінде астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының тәжірибесі көрсеткендей, басқарудың көп деңгейлі жүйесі бар ірі кәсіпорындарда туындайтын қызметтерімен жеке бөлімдер құрылады. Сондықтан да, шын мәнінде еншілес кәсіпорындардың (филиалдар,

өкілдік кәсіпорындар) есептіліктерін тексеру және бекіту қажет, бұл бас ұйымның күзіреттілігінде.

Ұйымдарда ішкі аудит бөлімін құру мақсаттылығының жалпы аспектілері келесі көрсетілгендермен қорытындыланады:

- біріншіден, бұл директорлар кеңесіне немесе орындаушы органға ұйымның бөлімшелеріне тиімді бақылау жасауына мүмкіндік береді;

- екіншіден, ішкі аудиторлар жүргізетін мақсатты бақылау тексерістері және талдау өндіріс резервтерін және дамудың перспективалық бағыттарын анықтайды;

- үшіншіден, ішкі аудиторлар бақылау жүргізумен қатар, бас ұйымдарда және оның филиалдары мен еншілес ұйымдарында қаржылық-экономикалық, бухгалтерлік және басқа да бөлімшелерге кеңес беру қызметтерін де жиі жүзеге асырады.

Ішкі аудиттің кәсіпорын қызметі ретінде өзінің реттелінуі бар, яғни ішкі аудиторлардың қызметі қандай да бір анықталған талаптармен қатаң реттелінеді.

Реттеу - құжаттарын қалыптастыру кәсіпорын қызметіне ішкі аудит жүргізудің ұйымдастырушылық бастамасы және басқару үшін қажет болып табылады. Олардың негізгілеріне жататындар: ішкі аудит туралы ереже, ішкі аудиттің құрылымдық бөлімшелері туралы ереже, ішкі аудиттің қызметтік лауазымдық нұсқаулары, ішкі аудиттің стандарттары мен нормалары, әдістемелік нұсқаулықтар [60, с. 182].

Негізгі нормативтік актілердің бірі «Ішкі аудит қызметі туралы ереже» болып табылады. «Ішкі аудит қызметі туралы ережелерді» жасау барысында астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары ішкі аудиттің халықаралық мамандық стандарттарына сүйенулері қажет.

«Сапалық сипаттамалар стандарттары» стандартына сәйкес ішкі аудит туралы ереже ішкі құжат болып табылады, ол ішкі аудит бөлімшелерінің мақсатын, өкілеттіліктерін және міндеттерін анықтайды. Ішкі аудит туралы ережеде ұйымдардағы ішкі аудиттің мәртебесі анықталады, сонымен қатар мұнда, Кеңеске ішкі аудит жетекшісінің қызметтік есеп берушілігі сипатталады; ішкі аудит қызметінің көлемі, міндеттері және мазмұны көрсетіледі, сәйкес тапсырмаларды орындау барысында құжаттарға, қызметкерлерге және материалдық активтерге қолжетімділік құқығы бекітіледі. Ішкі аудит туралы Ережені ақырғы мақұлдау туралы шешімді Кеңес қабылдайды [71, с. 3].

Олай болса, бұл құжаттың ережелері қажет болған жағдайда аудитормен байланысқа түсетін, барлық құрылымдық бөлімшелер мен қызметтердің жетекшілерімен келісілген болуы қажет. Бұл кәсіпорынның барлық құрылымдық бөлімшелерінің жетекшілері мен қызметкерлеріне ішкі аудит қызметінің ұйымдастырушылық – құқықтық және әдіснамалық функцияларын бір мағыналы түсіндіруге мүмкіндік береді.

Кәсіпорындардағы ішкі аудит қызметі туралы ереженің ажырамас негізгі бөлігі, қосымшасы ішкі аудиторлар жұмысы этикасының Кодексі болып

табылады. Кодекс халықаралық тәжірибеде ішкі аудитордың мамандығы үшін өзгеше тәртіп белгілерін бекітіп көрсетеді [70,71]. Этикалық қағидаларға келесілер жатады: тәуелсіздік, объективтілік, жауапкершілік, құпиялылық, адалдық.

Ішкі қызметтің реттелінетін әрекеттерінің барлық тәртібі ұйымның басшылығымен бекітіледі.

Орта және шағын АҚӨК үшін біздің көзқарасымыз бойынша құрылтайшылардың пайдасына ішкі аудит қызметін ұйымдастыру мақсатқа сай болып табылады, оны басқару бөліміне көмек көрсету мақсатында жеке құрылымдық бөлімшеге бөлудің қажеттілігі жоқ.

Жалпы алғанда астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының ішкі аудиті қолжетімді және кәсіпорынның ұйымдастырушылық-өндірістік қызметі және басқару жүйесі туралы терең білімнің арқасында басқарушылық қызметінің сапасы туралы ақпараттар беруге, басшылыққа талдаудың мәліметтерін, тексерілетін объектілер туралы қаржылық болжамдар, ұсыныстар ұсынуға және түзету әрекеттерін жасауға мүмкіндігі бар. Сонымен қатар ішкі аудит ұйым қызметінің барлық аспектілерін тәуелсіз түрде бағалайды, бақылаудың қолданыстағы жүйесінің тиімді және сенімді екендігіне менеджерлердің көзін жеткізеді.

Зерттелініп отырған кәсіпорындарда ішкі аудиттің жекеленген қызметін құру бойынша ұсыныстар басқарудың ішкі жүйесін күшейту жолындағы мақсатқа сай қадам болып табылады [72]. Бұл қызметті құру үшін ішкі аудиттің ерекшелігімен байланысты қажетті өзгерістерді есепке ала отырып, алдында қолданылған ұйымдық құрылымға негізделген ұйымдастырушылық-әкімшілік сызба жасау қажет.

Мұндай қызметті құру – ұйымдастырушылық-әдіснамалық сұрақтар қатарын шешуді талап ететін күрделі және бейнетті үдеріс.

Біздің көріп отырғанымыздай ішкі аудит кәсіпорын қызметін жақсарту үшін ақырғы қызметті жүзеге асырады.

Қазіргі уақытта тәжірибе жүзінде кез-келген отандық кәсіпорында ішкі бақылаудың осы немесе өзге нысандары қолданылады. Сондықтан да ішкі аудиттің тиімді жүйесін қалыптастыру міндеттері астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудит қызметінің басқа да бөлімшелермен оңтайлы өзара қатынасы арқылы құрылуы керек. Г қосымшасында ішкі аудит қызметінің басқа да бөлімшелермен өзара байланысының элементтері көрсетілген.

Жоғарыда айтып өткеніміздей ішкі аудиттің қызметі төмендегілерді жетекшілікке алады: ҚР заңдылықтары, кәсіпорынның жарғысы, басшылықтың шешімдері, ережелер және ішкі аудиторлардың Институты (The Institute of Internal Auditors Inc) жасаған ішкі аудиттің халықаралық мамандық стандарттарына негізделеді. Сонымен қатар ішкі аудит кәсіпорын қызметін жақсарту үшін соңғы қызметті атқарады.

Мұндай жүйелендірілген мониторинг ішкі аудит қызметі тарапынан, бөлімшелердің жұмысы және басқарудың барлық объектілері

ауытқушылықтарды табуға мүмкіндік береді, жоспарлы көрсеткіштерден ауытқу себептерін анықтайды. Бұл өз кезегінде оларды жөндеу бойынша шешімдер қабылдауға мүмкіндік береді. Бұдан басқа, берілген сызба қандай бөлім қандай ақпаратты ұсынатындағын және есептілік пен ұсыныс түрінде кері байланысты қалай жүзеге асыруды бейнелейді.

Ішкі аудит қызметі жұмысының қорытындысы бағалауға жатады, яғни оның тиімділігі бағаланады.

Ішкі аудиттің халықаралық мамандық стандарттарына сәйкес ішкі аудиттің қызметі стандарттарға және этика Кодексіне сай болуы керек.

Кепілдеме және сапаны жоғарылату бағдарламаларының нәтижелеріне сыртқы және ішкі бағалау нәтижелері енеді. Ішкі аудиттің барлық қызметі ішкі бағалаумен жүзеге асырылуы қажет. Ішкі аудиттің барлық қызметі сонымен қатар бес жылда бір рет сыртқы бағалаумен жүзеге асырылуы қажет деп саналады [71, с. 8].

610 «Ішкі аудит жұмысын қарастыру» АХС сәйкес сыртқы аудиторлар берген ішкі аудит қызметін бағалау сыртқы аудитордың талқылауына әсер етеді, тәуекелдерді бағалау кезінде, міндеттерді шешу арқылы ішкі аудитті қандай үлгіде, яғни түрде қолдана алсақ, сондай үлгіде, түрде аудиттің сыртқы рәсімдерінің сипаттамасын, мерзімін және де көлемін түрлендіре аламыз [73, с. 789].

Қорытындылай келе, айта кететін жағдай, заманауи кезеңде бизнестің тиімділігін жоғарылату үшін қолжетімді, әрекетшіл құралдарды дамыту, солай болған соң кәсіпорынның бәсекелестік басымдылығының бірі ішкі аудит болып табылады. Кәсіпорындарда ішкі аудитті ұйымдастыру қызметтің ұйымдастырушылық-технологиялық аспектілеріне, басшылықтың осы қызметке деген қажеттілігіне тәуелді болады және ережелермен, әдістемелік нұсқаулар және нұсқаулықтармен реттелінеді. Сонымен бірге келесідей белгілері есепке алынады: ұйымдастырушылық мәртебесі, қызмет көрсету аясы, техникалық күзiреттiлiгi.

Бірінші бөлім бойынша тұжырым

1. Зерттеу барысында басқару есебінің мәні қарастырылған, басқару есебі жүйесін енгізу тәжірибесін жалпылап, есептің теориялық аспектілерін жүйелеуге мүмкіндік берген шетел және отандық әдебиеттерге шолу жасалынған. Астықты сақтау және қайта өңдеу үрдісінің анықталған ерекшеліктері басқару есебі жүйесінің зерттелген тұжырымдамаларымен бірігіп, басқару есебінің әрі қарай дамуының екі бағытын анықтауға мүмкіндік берді: оперативтік және стратегиялық. Басқару есебінің осындай бағыттарын анықтау өндірістік қызметті басқару шегіндегі міндеттерді орындауға, басқару шешімдерін дайындау мен қабылдау тиімділігіне және зерттеліп отырған кәсіпорындардың экономикалық дамуына оның әсерін талдауға жағдай жасайды.

2. Шығындарды жіктеу мәселелерін зерттеу шығындарды топтау бойынша бірыңғай терминология мен тәсілдеменің жоқтығын көрсетті. Шығындардың

құрамы мен оның жіктелуін тиімді қолдану мақсатында астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында шығындарды жіктеу белгілері анықталған, олар шығындарды жоспарлау, бақылау және реттеу, басқару шешімдерін қабылдау сияқты басқару есебінің заманауи міндеттеріне жауап бере алады.

3. Басқару жүйесінде ішкі аудиттің теориялық негіздерін зерттеу авторға ғалымдардың ойларына шолу жасауға, ішкі аудиттің негізгі сипаттамаларын анықтауға, ішкі аудитті жүзеге асырудың халықаралық және отандық тәжірибесін қарастыруға және осылардың негізінде басқарушылық бақылауды күшейту мақсатында, зерттеліп отырған кәсіпорындарда ішкі аудит қызметін құруды ұсынуға көмектесті.

2 АСТЫҚТЫ САҚТАУ ЖӘНЕ ҚАЙТА ӨНДЕУ КӘСІПОРЫНДАРЫНДА БАСҚАРУ ЕСЕБІ ЖҮЙЕСІНІҢ ҰЙЫМДАСТЫРУШЫЛЫҚ-ӘДІСТЕМЕЛІК АСПЕКТІЛЕРІ ЖӘНЕ ОЛАРДЫ ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ

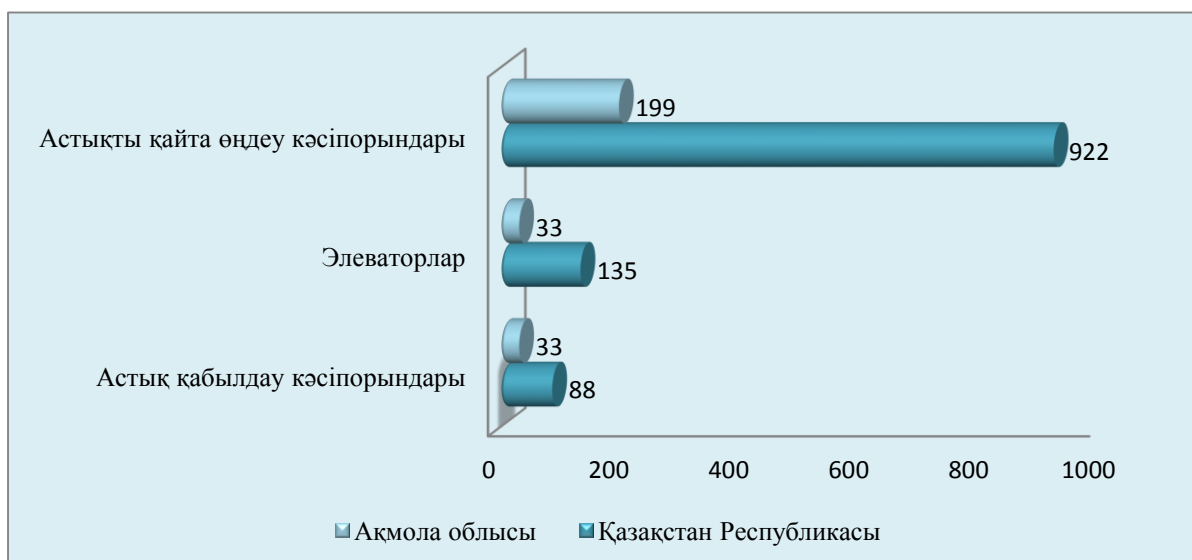
2.1 Астықты сақтау және қайта өндеуді ұйымдастыру ерекшеліктері және олардың басқару есебін құруға әсері

Аграрлық-өнеркәсіптік кешен (АӨК) – өнеркәсіп салаларын және ауыл шаруашылығын құрамына енгізетін салалардың жиынтығы, ол ауылшаруашылығы өндірісімен тығыз байланысты, тасымалдауды, сақтауды, ауылшаруашылығы өнімін қайта өндеуді, оны тұтынушыға дейін жеткізуді, оған қызмет көрсетуді жүзеге асырады [74]. Мұндай агроөнеркәсіп кешенінің ажырамас бөлігі астықты сақтау және қайта өндеу кәсіпорындарының қызметі, олар екі негізгі міндетті шешеді:

- астықты сақтау, қайта өндеу және өткізу;

- астықты сақтау және қайта өндеу бойынша кәсіпорын қызметінің тиімді өсуіне мүмкіндік беретін аз шығындарды қамтамасыз ету.

Астықты сақтау және қайта өндеу ұйымдарының қатарына келесі кәсіпорындар кіреді: астық қабылдау, ұн тарту, жармалық, құрама жем кәсіпорыны, жүгерінің будандастырылған және сорттық тұқымдарын өндеу бойынша зауыттар.5-ші суретте 2015 жылға жалпы ҚР және Ақмола облысы бойынша астықты сақтау және қайта өндеу кәсіпорындарының саны көрсетілген.



Сурет 5 - 2015 жылға жалпы ҚР және Ақмола облысы бойынша астықты сақтау және қайта өндеу кәсіпорындарының саны

Ескерту - ҚР ауыл шаруашылығы Министрлігінің мәліметтері негізінде автормен құрастырылды [75, 76]

5-ші суретте көрініп тұрғандай, жалпы республика бойынша 922 диірмен кәсіпорындары бар, оның ішінде 199 немесе 21,6% Ақмола облысының аумағында орналасқан. Элеваторлар астықты сақтайтын, кептіретін және қайта дайындайтын көп салалы кәсіпорын, олардың саны 135 бірлік және Ақмола облысында бары 33 элеватор немесе 24,4%, сонымен қатар АҚК 88 бірлік және 33 немесе 37,5% Ақмола облысында. Қазіргі кезде астық нарығының дамуы жағдайында бұл әрине жеткіліксіз.

2013, 2014 жылдары ауа райының жағдайы бұршақ және астық дақылдарының шығымдылығын жоғарлатуға мүмкіндік бермеді, осымен байланысты астықты сақтаумен айналысатын кәсіпорындарда астық дақылдарының бар болу көрсеткіштері төмендеп кетті.

Бұл кешеннің маңызды бөлімдерінің бірі астықты сақтау, кептіру және қайта дайындауды жүзеге асыратын ұйымдар, астық қабылдау кәсіпорындары.

Астық қабылдау кәсіпорындары – астықты сақтау (элеваторлар, астық қабылдау орны) меншігіне құқығы бар заңды тұлға, бұл жерде астықты сақтау жүзеге асырылады [77].

Астық қабылдау кәсіпорындары мемлекеттік ресурстарға дайындаулар бойынша түсетін астықты қабылдау, жинаудан кейінгі өңдеу, ұтымды орналастыру және сақтаудың үздіксіздігін қамтамасыз етуге бейімделген. Жалпы алғанда елімізде астық 2-3 айдың ағымында дайындалады, ал сәйкесінше бір жылдың барысында тұтынылады, яғни астықты сақтау бірыңғай мемлекеттік астық айналымын жүзеге асырады және мемлекеттің астық қорларына еркін бейімделуіне мүмкіндік береді [78].

ҚР лицензияланған астықты қабылдау кәсіпорындарының саны бар болғаны 205, оның ішінде 61 Ақмола облысында және Астана қаласында жалпы сыйымдылығы 13722,8 мың тонна. Бұдан басқа қоймалық үлгідегі қамбаларда астықты сақтау 1398,0 мың тонна және элеваторларда 2491,1 мың тонна немесе астық қоймаларының жалпы санына қатысты 36% және 64%.

ҚР АШМ белгілегендей, қазіргі кезде республикамыздағы астық қоймаларының жалпы қуаттылығы 25,1 млн. тоннаны құрайды, нақтырақ АҚК – 14,4 млн. тонна, АШТӨ – 11,0 млн. тонна. Осымен қатар, 2014 жылы 280,0 мың тонна қуаттылығы енгізілді, «КазАгро» Ұлттық басқарушы холдингі» АҚ құралдарының есебінен – 68,5 мың тонна.

2015 жылдың 1 қаңтары бойынша республикада 13,2 млн. тоннаға жуық астық бар, оның ішінде азықтық – 10,1 млн. тонна, жемшөп – 1,6 млн. тонна, тұқымдық – 1,5 млн. тонна, оның ішінде «Азық-түлік келісім-шарт корпорациясы» ҰК» АҚ – 1,9 млн. тонна, соның ішінде мемлекеттік ресурстар астығы – 0,7 млн. тонна, коммерциялық ресурстар – 1,2 млн. тонна. Республика бойынша сақтау қуаттылығының көптігі 52,6% құрайды, оның ішінде АҚК – 39%, АШТӨ – 69,3%. 2014 жылғы егіннен АҚК сақтау үшін 7,5 млн. тонна астық түсті, оның ішінде бидай – 6,6 млн. тонна, арпа – 582,4 мың тонна, басқа да дақылдар – 304,1 мың тонна. Сақтауға түскен 6336,6 мың тонна жұмсақ бидай астығы сапасы бойынша келесілерге сәйкес келеді: 2 және 3 топ 69,2%, 4 топ – 11,9%, 5 топ – 12,3%, топтық емес – 6,6% [79].

Заманауи астық қабылдау және ұн тарту-құрама жем кәсіпорындары қызметтің келесідей түрлерін жүзеге асырады: астықты қабылдау және өңдеу бойынша жұмыстар; астықты сақтау бойынша қызметтер; сорттық астық, жүгері және шөптердің ұрықтарын тұқым өсіру шаруашылығынан қабылдау бойынша жұмыстар, сонымен қатар оларды өңдеу, сақтау және жабдықтау; астықты тасымалдау; егіннің шықпай қалуы, табиғи апат және басқа жағдайларға мемлекеттік қорларды сақтау; астықты қайта сату және қайта өңдеу үшін сатып алу; астықты ұнға (жармаға) айналдыру; жем-шөп шығару өндірісі [80, 81].

Қазақстанда елдің экономикалық дербестігі және ауқаттылығының негізгі сипаттамасының бірі әрқашанда астықты өндіру деңгейі болып табылады. Мемлекет әрқашан да астық өндірісіне байсалды мүдделілік көрсетеді, бұл бір жағынан астықтың стратегиялық сипаттамаға ие екендігін түсіндірсе, ал басқа жағынан – бұл барлық АӨК дамытудың негізі болып саналады. Сондықтан да астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарын дамыту деңгейі көп жағдайда біздің еліміздің азық-түліктік тәуелсіздігін анықтайды [82].

ҚР президенті Н.Ә. Назарбаев өзінің «Стратегия «Қазақстан-2050»: қалыптасқан мемлекеттің жаңа саяси бағыты» Қазақстан халқына Жолдауында айтып өткендей, астық өндірісінің инфрақұрылымын дамытуға ерекше назар аудару қажет, өйткені астық дақылдары ауылшаруашылығы өнімін экспорттау құрылымында айтарлықтай үлеске ие болып отыр. Аграрлық қатынаста жетекші дамыған елдердің заманауи әлеуетін талдау көрсеткендей, Қазақстанның АӨК ары қарай дамыту тиімді мемлекеттік қолдауды жоғарылату есебінен ауыл шаруашылығы өнімінің бәсекеге қабілеттілігін жоғарылатуға қалыптасуы және агробизнесті дамыту үшін қолайлы жағдайлар құру керек [83].

Біздің республикамыздағы мемлекеттік қолдау «Агробизнес-2020» және «Бизнестің жол картасы - 2020» бағдарламалары шегінде жүзеге асырылады. Бағдарламаның негізгі бағыттарына төмендегілер жатады [84,85].

1. АӨК (егіншілік шаруашылығын) қаражаттандыру: астықтың мемлекеттік қорын құру, сақтау және орын ауыстыру бойынша шығындарды қаржыландыру; шөпжойғылардың (50 % дейін) құнын және биоагенттердің, биопрепараттардың құнын (энтомофаг) (40 % дейін) арзандатуға қаржы; отандық өндірістегі тыңайтқыштардың (50 % дейін) құнын арзандатуға қаржы және шетелдік өндірістегі тыңайтқыштардың (30 % дейін) құнын арзандатуға қаржы; дайындық және жинау жұмыстарын жүргізу үшін қажетті ЖЖМ және басқа да ТМҚ құнын (40 % дейін) арзандатуға қаржы; тазартылмаған мақта және мақта талшықтарының сапасын сараптамаға беру үшін кеткен шығындарды толық орнына келтіруге қаржы; суғарылатын судың құнын арзандатуға қаржы 20% -дан 90%-ға дейін.

2. АШТӨ өнімдерін өңдеуді дамытуды несиелендіру, алармен келесілер айналысады: «КазАгро»Ұлттық басқарушы холдингі» АҚ, «Аграрлық несиелік корпорация» АҚ, «Казагрофинанс» АҚ, «Ауыл шаруашылығын қаржылық қолдау қоры» АҚ, «Даму» Қоры.

3. Несиелер бойынша пайыздық мөлшерлемені қаржыландыру, ол теңгемен 7% жылына сыйақы мөлшерін төмендету және шетелдік валютада 5% төмендету, қайтару мерзімін 9 жылға созу жолымен жүзеге асырылады.

4. Егін шаруашылығындағы міндетті сақтандыру, сақтандырушыға 50% сақтандыру төлемін өтеу үшін Агентке бюджеттік қорларды бөлу жолымен жүзеге асырылады, сонымен қатар қолайсыз табиғи құбылыстардың нәтижесінде пайда болатын сақтандыру жағдайлары бойынша өзара сақтандыру үшін.

5. Займдарды кепілдендіру және сақтандыру. Бұл бағытты «Казагромаркетинг» АҚ жүзеге асырады.

6. «Казагромаркетинг» АҚ және «КазАгроИнновация» АҚ базасында білімді тарату орталығы көмектерімен сервистік қолдау жүзеге асырылады.

Субсидияларды беру кезінде ҚР АШМ келесілерді басшылыққа алады: 2005 жылдың 8 шілдесі «Агроөнеркәсіптік кешенді және ауылдық территорияларды дамытуды мемлекеттік реттеу туралы» ҚР Заңы [86] және басым дақылдар өндірісін және қорғалған жерлерде ауылшаруашылығы дақылдарын өңдеу шығындарының құнын қаражаттандыру жолымен астық өнімділігін және өсімдік өнімдерінің сапасын жоғарылатуды, көктемгі-дала және тазалау жұмыстары үшін қажетті жанар-жағармай материалдары және басқа да тауарлық материалдық құндылықтарды қаражаттандыру ережелері №3-4/177, 2015 жылдың 27 ақпаны [87].

Қазіргі кезде ҚР астықты экспорттаушы елдің бірі болып табылады. Ұнның сапалы өнімдеріне тұрғындардың сұранысы өсті. Астықты қайта өңдеу кәсіпорындары санының өсуі астық өнімдеріне сұраныстың жоғарылауы арқылы астық өндірісінің өсуімен байланысты. Осы себептерден республикада және астық тапсырушы негізгі аймақ ретінде Ақмола облысында астықты қайта өңдеу кәсіпорындары дамытыла бастады.

Тартылған ұн өнімі өндірісі көлемінің өсуі 4 кестеде көрсетілген.

Сол жерден көріп отырғанымыздай, 2010-2014 жж. кезеңінде ұн өндіру көлемі 3,3%-ға өсті. Ірі тартылған ұнға қарағанда майда тартылған ұн өндірісінің жоғарылауы байқалады, бұған нан-тоқаш өнімдеріне сұраныстың жоғарылауы әсер етті. Сонымен қатар жалпы ҚР жарма, ірі тартылған ұн және түйіршік, басқа да астық дақылдарынан өнімдер өндірісінің көлемі 9991 тоннаға немесе 20%-ға өскені байқалады. Ал 2015 жылы өндіріс көлемінің 48%-ға елеусіз төмендегені байқалады. Сонымен бірге астық және егіншілік дақылдарынан ұн бойынша өндірістің 70%-ға төмендегені және жарма, ірі тартылған ұн 2014 жылдың осындай мерзімімен салыстыру бойынша 76%-ға төмендегені байқалады.

Соңғы жылдары астық және егіншілік дақылдарынан ұнның үлесі және майда тартылған ұн қоспалары 2,6%-ға өсті; қатты бидайдан бидайлық майда тартылған ұн – 19,05%. Бұл өз кезегінде жарма, ірі тартылған ұн және түйіршіктер, астық дәндерінен өнімдер және басқаларына – 2,3% үлесінің төмендеуіне әсер етті және орта есеппен ірі тартылған ұн және түйіршіктің үлесі өзгеріссіз қалды.

Кесте 4 - 2010-2014 жж. аралығында ҚР, Ақмола облысы және Астана қаласындағы ұн тарту өнеркәсібі өнімдері өндірісінің көлемі

Көрсеткіштер	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1. Астық және егіншілік дақылдарынан ұн; майда ұн тарту қоспалары, тонна, оның ішінде:	3 753 837	3 846 498	4 008 961	3 880 585	3 882 999	2 018 977
- Ақмола облысы	220 726	293 228	357 783	339 127	381 965	116 386
- Астана қаласы	143 624	145 511	151 088	160 358	143 477	112 812
2. Қатты бидайдан бидайлық майда тартылған ұн, тонна, оның ішінде:	1 061 360	1 093 399	1 076 923	994 761	928 152	-
- Ақтөбе облысы	103 537	108 696	20	20	6	-
- Астана қаласы	-	1 660	927	1 665	1 553	-
3. Жарма, ірі тартылған ұн мен түйіршіктер және басқа да астық дақылдарынан өнімдер, тонна, оның ішінде:	50 162	40 998	40 230	49 285	60 153	14 452
- Ақмола облысы	162	36	3	9	210	-
- Астана қаласы	11 318	12 916	10 671	9 802	13 355	9 067
Ескерту - Статистикалық мәліметтер негізінде автормен құрастырылды [88- 90]						

2014 жылы астықты қайта өңдеуде өндірілген өнімдердің жалпы көлемінде салыстырмалы салмақты майда тартылған ұн алады, оның көлемі жалпы өндіріс көлемінен 79,7%-ды құрайды; қатты бидайдан бидайлық майда тартылған ұн – 19,05%; жарма, ірі тартылған ұн мен түйіршіктер және басқа да астық дақылдарынан өнімдер – 1,25%. Бұл көптеген тағамдық өнімдер (нан, нан-тоқаш өнімдері, жарма, қоспалар) үшін шикізат ретінде ұнның қажеттілігі туралы куәландырады.

2010-2014 жж. ҚР, Ақмола облысы және Астана қаласы бойынша талданып отырған уақыт мерзімінде ұн, жарма, қоспаның жалпы өндіріске қатынасы келесідей түрде көрсетілген: майда тартылған ұн бойынша – 7,6-9,8% /3,8%; қатты бидайдан бидайлық майда тартылған ұн – 19,05-21,8%/0,08-0,16%, жарма, ірі тартылған ұн және түйіршіктер – 0,007-3,34%/19,8-31,5%.

Қазіргі кезде экономиканы дамыту экономикалық қызмет орталығы кәсіпорынға барлық нарықтық экономиканың негізгі бөліміне көшірілген. Дәл осы деңгейде қоғамға қажетті өнім өндіріледі, қажетті қызметтер көрсетіледі. Кәсіпорындарда айрықша мамандандырылған кадрлар жинақталған. Мұнда ресурстарды барынша үнемдеп жұмсаудың, жоғарғы сападағы өндірімділік техникасы мен технологияларын қолданудың сұрақтары шешіледі. Кәсіпорындарда өндірістік үдеріс ұйымдастырылады, стратегиялық, ағымдағы және оперативтік жоспарлар жасалынады, тиімді басқару – менеджмент жүзеге асырылады [91].

Өндірістің технологиясы өнімді дайындаудың нақты, әрі толықтырылған түрдегі әдістері мен тәсілдерін орындайды – материалдардың нысаны мен жағдайының өзгеруі әдісі. Технологиялық үдерістің сипаттамасына тәуелді басқару есебі құрылады. Сондықтан да ары қарай біз басқару есебі жүйесін ұйымдастыруға ұйымдастырушылық-технологиялық ерекшеліктердің әсер етуін қарастырамыз. Өндірістің кез-келген үдерісінің қорытынды нәтижесі дайын өнім (қызмет, жұмыс) болып табылады. Сондықтан да астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы қорытынды өнім келесілер болып табылады[92]:

- элеваторларда, астық қабылдау кәсіпорындарында – басқа-басқа түрдегі астықты сақтау, кептіру және өңдеу бойынша қызметтер;

- ұн тарту кәсіпорындарында - негізгі өнім (ұн), сонымен қатар оның жанама өнімдері (ұнтақ жармасы, кебек).

Бұл салада элеваторлар ұн тарту өндірісі үшін қоймалық шаруашылық ретінде қызмет көрсетеді, астықты сақтау, кептіру және өңдеу арқылы қызмет көрсету бойынша жеке ұйым ретінде қарастырылады.

Элеваторлар мен астық қабылдау кәсіпорындарының негізгі қызметі мемлекеттің және тауар өндірушілердің өндірушілерден сатып алу жолымен (фермерлік және дихандық шаруашылықтарда) ағымдағы қажеттіліктерін қамтамасыз ету үшін астық және май дақылдарын жасаумен қорытындыланады. Аумақтың мұндай ұйымдарының қатарына «Элеватор «Цесна-Астық»» ЖШС апаруға болады, мұнда астықты сақтау сыйымдылығы 48000 тоннаны құрайды және 50 жоспарлы тонна/сағат өндірімділікпен астықты кептіруді жүзеге асырады, 185 жоспарлы тонна/сағат өндірімділікпен астықты тазалайды.

Астық жүктерін қабылдау және жөнелту үдерісі толығымен механикаландырылған және басқарудың орталықтандырылған құрылғысымен жүзеге асырылады. Астықты қабылдау шөп-шаламдылық және ылғалдылығына шектеу қойылмастан жүргізіледі.

Ұн тарту, жармалық, құрама жем кәсіпорындары үшін элеваторлар олардың ары қарай өңделуін қамтамасыздандыру мақсатында астықтың белгілі бір сапалы тобын дайындайды, яғни астықтың сапасын сақтау және жақсартуға бағытталған технологиялық және басқа да операциялармен астық (бидай және басқа да дәнді дақылдар) өзгеріске ұшырайды.

Дәнді дақылдар ұнды дайындау үшін негізгі шикізат болып табылады. Астықтың сапасы ары қарай өнімнің (ұн, әртүрлі сорттағы жармалар) сапасына әсер етеді.

Элеватор жұмысының технологиялық сызбасы астықты дәйекті өңдеу қағидасы бойынша құрылады, яғни бір ағынмен оны қабылдау сәтінен сақтауға тиіп жөнелтуге дейін [93].

Элеватордағы бұл үдерістер келесі операциялардан тұрады:

- астықты қабылдау, оны сүрленген корпустарда сорты, типтік құрылымы, ылғалдылығы, лас болушылығы, жалпы жылтырлығы бойынша орналастыру және сақтау. Астықты жоғарыдағыдай орналастыру маңызды

рөлге ие, өйткені айтылған белгілеріне тәуелді астықты ұн етіп тартуға дайындықтың сәйкес келетін режимі орнатылады;

- астықты жылумен кептіру, оның сақталуын қамтамасыз етеді, астық массасын шөп-шаламдық қоспадан тазалайды;

- жоғарғы технологиялық құрамымен астық қоспаларын алу үшін физикалық, химия-физиологиялық белгілері бойынша астық топтарын қалыптастыру.

Сонымен элеваторларда өндіріс үдерісінің кезеңдері болып саналатын операциялар орындалады, яғни ұн өндірудің бірінші сатыларының бірі.

Элеваторлар және астық қабылдау ұйымдарының жұмысы астықты қабылдау, орналастыру және өндеудің технологиялық картасының негізінде жүзеге асырылады. Оның құрамына кіреді: астықты орналастырудың бас жоспары; тәуліктік операциялардың негізгі көлемі; астықты нақты орналастыру және жағдайын көрсететін графиктер.

Жоғарыда айтылып кеткендей, элеваторлар мен АҚК астықты орналастыру, келіп түсу және сақтау жоспары негізінде орындалады, ол технологтар және жоспарлау-экономикалық бөлімі жетекшілігімен жасалынады. Жоспарда астықты келесі белгілері бойынша жеке-жеке сақтау қарастырылады: ылғалдылық, шөп-шалам араласқандығы, өсіп жетілу аумағы және жылтырлығы. Бұл көрсеткіштер астықтың сандық-сапалық есебін жүргізуді және сапасын бақылауды жүзеге асыру үшін негіз болып табылады.

ҚР сандық-сапалық есеп № 4-1/546, 2015 жылдың 19 маусымында Қазақстан Республикасының ауыл шаруашылығы Министрінің бұйрығымен бекітілген астықтың сандық-сапалық есебін жүргізу ережелеріне сәйкес жүзеге асырылады [94].

Астықтың сандық-сапалық есебі – астық қабылдау кәсіпорындарында оны қабылдау, тазалау, кептіру, сақтау, орналастыру, жөнелту үдерісінде астықпен байланысты барлық операцияларды тіркеу және есептің жүйесі [94, с. 1].

Екіншілік өнімін сақтау және өңдеу технологиясы аясында ғалымдардың пікірлері ортақ [78, с.288; 95], мұндай үлгідегі кәсіпорындардағы жетістіктер өндірістік-технологиялық зертханалардың жұмыстарына тәуелді, олар дәнді дақылдардың тек санын ғана емес сапасын да анықтайды, ары қарай өңдеу және мақсатқа сай қолдану үшін сапасы бойынша бір үлгідегі топтарды қалыптастырады, қабылдау орындары бойынша астық артылған автокөліктерді бөліп таратады, мемлекеттік стандарттарға, техникалық жағдайларға қатаң сәйкестендіріп, астықты сақтау және жинаудан кейінгі өңдеу технологияларының сақталуына бақылау жүргізеді. Астықтың сапасы, астықтың сандық-сапалық есебінің Ережелерінде қарастырылған құжаттарға сәйкес зертханалық талдау мәліметтері бойынша құжаттарда көрсетіледі.

Элеваторларда астықты орналастырудың маңыздылығы жоғары, өйткені аталған белгілеріне сәйкес элеваторларда астықтан ұн тартуға дайындаудың сәйкес тәртібі бекітіледі, егер де ол жармалық, жем-шөптік, ұн тарту өндірісі үшін қойма шаруашылығы болса.

Элеваторларда ұндық қоспалардың дұрыс құрылуына көп жағдайда диірмен цехтары жұмысының технологиялық және экономикалық көрсеткіштері тәуелді болады. Астық қабылданған соң қайтадан өңделеді. Бұл астықты майдалауға дайындық жұмыстары, оның сапасын жақсарту үшін жүргізіледі. Астық массасын дайындау жұмыстары келесідей операциялармен қисындастырылады: бөтен қоқыстардан астықты тазарту, астықтың жоғарғы жағын шаң мен кірден тазалау, астықтың күл болуын төмендету, ұн тартудың құрамын жақсарту үшін астықты өңдеу, ылғал астықты кептіру.

Астықты қайта дайындағаннан кейін ол 3,5-4% салмағын жоғалтады, бұл қайта дайындаудан болған жоғалтулар арқылы есептен шығарылады. Қоқыс және астықтағы шөп-шаламды төмендету есебінен астықтың азаюын есептен шығару 0,2%-дан артық болмауы керек. Сақтау барысында тазалауға немесе механизммен орын ауыстыруға ұшырамаған астық тобы бойынша қоқыс және астықтың шөп-шаламы есебіне астық мөлшерін төмендетуге жол берілмейді. Есепке алынбаған шығынға ұшыраумен анықталатын астық массасының азаюы табиғи зиян деп аталады. Барлық жоғарыдағы операцияларды орындағаннан кейін ғана астық ұн тарту комбинатына немесе экспортқа жөнелтуге дайын болады.

Осы табиғи зиян басқару есебін ұйымдастыру аясында бейнеленуге жатады.

Жалпы алғанда элеваторлар мен АҚК элеватор, астық қоймалары, астық қамбалары, зертханалар, механикалық цех, көліктік цех, электротехникалық цех бар.

Элеваторлар мен АҚК-да мұндай құрылымдық бөлімшелерінің бар болуы басқарудың цехтық емес құрылымын және ағымдық технологиялық сызбаны қолданудың мүмкіндігін білдіреді.

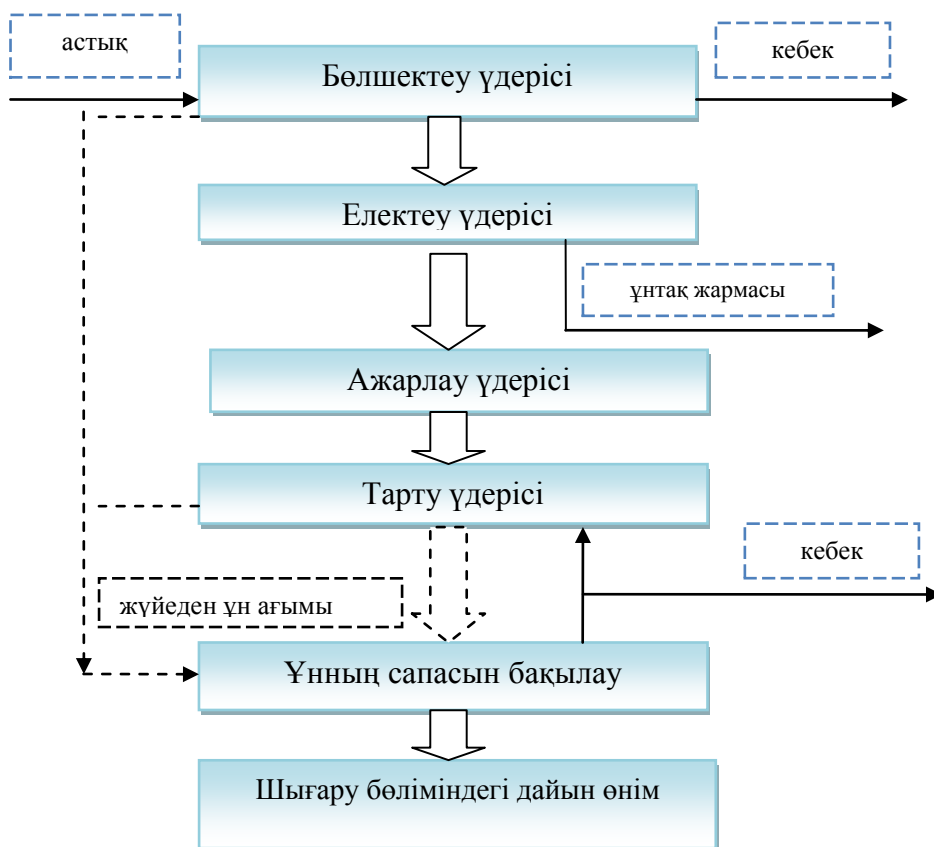
Басқарушылық бухгалтерияның аясында әрбір құрылымдық бөлімше жұмысының тиімділігін бағалау мақсатында туындау орны бойынша, яғни цехтар бойынша шығындар есебі жүргізіледі. Сонымен, «Элеватор «Цесна-Астық»» ЖШС туындау орны бойынша шығындар есебі механикалық, электрожөндеу, көліктік цех, зертханалық және әскери күзет арқылы элеватор, астық қоймалары немесе астық қамбалары бойынша жүргізіледі.

Осылайша, элеваторлардағы ағындық технологиялық бағыт операциялардың келесідей кезектілігін қарастыруы қажет: келіп түскен астықты өлшеу; астықты механикаланған жолмен түсіру; астықты алдан-ала тазалау; шикі астықты уақыша орналастыру; шикі және ылғал астықты кептіру; айырғыштарда астықты тазалау; триерлерде және басқа да астық тазалайтын машиналарда астықты тазалау; тазаланған астықты және қалдықтарын өлшеу; өңделген астықты қамбаларда орналастыру. Мұның барлығы берілген кәсіпорынның сипаттық ерекшелігін көрсетеді, сондықтан да мұнда шикізаттар мен материалдарға (астық дақылдарына) тек сандық есеп қана емес сапалық есеп те жүргізу өте қажетті.

Ұн тарту кәсіпорындарындағы барлық өнімдерді 3 негізгі категорияға бөлуге болады: негізгі өнімдер, жанама өнімдер және қалдықтар. Негізгі өнімге

келесілерді жатқызамыз: бидай және арпа дәндері; әр түрлі ассортименттегі, сападағы және тағайындалудағы ұн; тағамдық және диеталық кебек; азықтық ұрық.

Ұн тарту кәсіпорындарында өндірістік үдеріс негізгі, көмекші, жанама және қызмет көрсету үдерістерінен тұрады. Өз кезегінде бұл үдерістер келесідей өзара байланысты операцияларға бөлінеді (сурет 6) [96].



Сурет 6 – Бидайдан сорттық ұн тартудың технологиялық үдерісі

Ескерту – Әдебиеттер негізінде автормен құрастырылды [95,с.230; 96]

Бірінші кезең – бөлшектеу үдерісі. Оны шартты түрде бөлшектеу жарма жасаушы деп бөлуге болады, мұнда жармалық өнімдердің негізгі көлемін алуға болады және бөлшектеніп тартылған астық, мұнда жармалық өнімдердің азырақ мөлшерін алуға болады және негізінен қабықтан кебекке дейін үктіріп алады. Бөлшектеу жармалық үдерісінде алынған жармалық өнімдерді бірінші сапалы өнімдер деп атайды, бөлшектеу үккіштен өткізу үдерісінен алынғандарды – екінші сапалы өнім деп атаймыз.

Бөлшектеу үдерісінен алынған жармалық өнімдерді електеу үдерісіне жібереміз, мұнда олардан жеңіл қабыршақтық өнімдер бөлінеді, олар қайтадан бөлшектеу үккіштен өткізу үдерісіне жіберіледі, ал байытылған өнімді ажарлау және тарту үдерістеріне жібереді. Електеу үдерісінде сәйкесінше ұнтақ жармасын алады.

Ажарлау үдерісінде майдалау жолымен жармадан қабыршақтық өнімді бөліп шығарады, оларды содан соң қайтадан бөлшектеп үгіту үдерісіне бағыттайды, ал байытылған өнімді тарту үдерісіне жібереді.

Тарту үдерісінде бір ізді жолмен майдаланған және сортталған өнімнен ұн алады, ал соңғы тарту жүйесінен қалған қалдықтарды кебекке бағыттайды. Тарту үдерісінде ұрық алады.

Бөлшектеу, електен өткізу және тарту үдерістерінен алынған ұннан ұн ағынын құрады, олар сапасы бойынша жоғарғы, бірінші және екінші сорттарға сәйкес болулары керек және оларды бақылауға жібереді. Бақылау жүйесінен қайтадан алынған өнімдерді тарту үдерісінің сәйкес келетін жүйелеріне жібереді. Бақылаудан кейін ұнды ұн тарту зауытының шығару бөліміне бағыттайды.

Әртүрлі технологиялық қасиеттерімен астықтың тартылған топтары өнімнің және жоғарғы сортты ұнның жалпы шығуының жоғарылауын, өнім сапасының жақсаруын шарттайды, сонымен қатар кәсіпорынның ырғақты жұмысын және технологиялық үдерістерінің тұрақтылығын қамтамасыз етеді.

Жалпы астықты қайта өңдеу кәсіпорындарының ерекшелігі оның маусымдылығы және жұмысының біркелкі еместігімен сипатталады.

Астықты тазалау кезінде жанама өнімдер мен қалдықтар пайда болады.

Қалдықтар – бұл азықтық емес өнім, құрамында көп мөлшерде минералды тозаң немесе минералды қоспа, зиянды қоспа, сонымен қатар сабанның бөліктері болады [95,с. 216].

Астықты тазалау барысында жанама өнімдер мен қалдықтар келесідей үлгіде жіктелінеді [94,с. 5]:

1) Жанама өнімдер:

- 70-тен 85%-ға дейін құрамында астығы бар астық қоспасы;
- 50-ден 70%-ға дейін құрамында астығы бар астық қоспасы.

2) Астық қалдықтары:

- 30-50% -ға дейін құрамында астығы бар бірінші категориялы қалдықтар;
- 10-30% -ға дейін құрамында астығы бар бірінші категориялы қалдықтар;
- 2-10% -ға дейін құрамында астығы бар екінші категориялы қалдықтар;

3) Жарамсыз қалдықтар:

- құрамында 2% астығы бар үшінші категориялы қалдықтар.

Сақтауға қойылған астық уақыт ағымында салмағын өзгертеді, бірақ сапасы өзгеріссіз қалуы мүмкін. Бұл жоғалтулар астық массасының сақтау үдерісінде орын ауыстыруымен байланысты, астықтың демі және сіңіргіш қасиеттің бар болуы. Есептелмеген ысырап арқылы анықталған астық массасындағы жоғалтулар табиғи азаю ретінде қарастырылады [95,с. 211].

Табиғи азаю есебі сақтаудың үш мерзіміне 3, 6, 12 айға тәуелді формула бойынша жүргізіледі. Астықты қайта өңдеу салаларында 3 айға табиғи азаю мөлшері келесі формуламен есептелінеді [95,с. 213]:

$$X_4 = \frac{ab}{90} \quad (1)$$

Мұндағы, a – болып өткен сақтау мерзіміне табиғи азаюдың мөлшері;
 b – болып өткен және алдағы сақтау мерзімдеріне азаю мөлшерінің арасындағы айырмашылық;

Сақтаудың үлкен мерзімінде келесі формула қолданылады [95,с 213]:

$$X5 = \frac{a + бв}{г} \quad (2)$$

мұндағы, a – болып өткен сақтау мерзіміне азаюдың мөлшері;

b – болып өткен және алдағы сақтау мерзімдеріне табиғи азаю мөлшерінің арасындағы айырмашылық;

v - болып өткен мөлшер үшін бекітілген сақтау мерзімі және осы партияны сақтаудың орташа мерзімі арасындағы айырмашылық;

$г$ - болып өткен және алдағы мөлшерлер үшін сақтау мерзімі арасындағы айырмашылық.

Бұл жоғалтулардың барлығы сандық-сапалық есеп аясында бейнеленуі қажет және өнім мен қызметтің өзіндік құны есебіне әсер етеді.

Астықты сақтау және қайта өңдеудің көрсетілген салалық ерекшеліктері осы кәсіпорындарда басқару есебін ұйымдастыру және жүргізуді алдын ала анықтайды.

Өндірісті басқарудың мұндай жүйесі кезінде шығындар есебі олардың туындау орны және жалпы кәсіпорын бойынша ақпараттарды жинау арқылы ұйымдастырылуы керек.

Мұны К.Друридін [45, с.27] пікірі де дәлелдейді, «Басқару есебі кәсіпорын ішіндегі өкілетті тұлғаларына шешім қабылдау, жоспарлау, бақылауды жүзеге асыру және қызмет көрсетудің көрсеткіштерін бағалау үшін қажетті сәйкес ақпараттарды ұсыну үшін тағайындалған».

Кәсіпорында басқару есебі жүйесін құру үдерістер мен технологияларға дұрыс жіктеу жүргізбейінше тәжірибе жүзінде мүмкін емес, ол шығындар есебінің дұрыс әдіснамасын жасауға мүмкіндік береді, бөлімшелердің қызметі нәтижелерін бағалайды және басқару шешімдерін қабылдау үшін негіз ретінде бөлімшелердің сәйкес есептіліктерін анықтайды. Шығындар есебі әдісін таңдау кәсіпорында басқару есебі жүйесін қалыптастыру кезінде негізін қалаушы рөлін ойнайды. Шығындар есебі әдісін таңдауға факторлардың көптеген саны әсер етеді, атап айтатын болсақ олар келесілер: кәсіпорынның ұйымдастырушылық құрылымы, өнім, қызмет, жобалар түрлерінің алуан түрлілігі және сипаттамасы, өндірістік құрылымы, құралдардың поливаленттілігі (икемділігі), өндірістің түрпаты және басқа да кәсіпорынның жеке ерекшеліктері [97].

Астықты өңдеуші кәсіпорындардағы басқару есебін ұйымдастыру өндірістің көлеміне, өндіріс циклінің механикаландыру және автоматтандыру деңгейіне тәуелді болып табылады. Қарастырылып отырған кәсіпорындардағы өнім өндірісімен байланысты шығындар есебі орталық бухгалтерия арқылы жүзеге асырылады.

Ұн тарту өндірісінің негізгі өнімі рецептер мен сұрыптар негізінде өндіріледі, мұнда қысқа өндірістік кезең орын алады және бұл аяқталмаған өндірісті болдырмайды. Аяқталмаған өндірістің болмауы тек қана өнімнің өзіндік құнын есептеуге мүмкіндік береді, яғни шығындарды дайын өнім мен аяқталмаған өндіріс арасында бөлудің қажеттілігі жоқ.

Бұл нені білдіреді, өнімнің өзіндік құны алғашқы мәліметтерді жинау және өнімді шығаруға кеткен шығындар жиынтығын есептеу жолымен анықталады. Бірақ, стандартты емес өнім туындайды, ол есептік мерзім соңында аяғына дейін жеткізілмейді, яғни сапаның уақытша мөлшері немесе стандарттардың талаптарына жауап бермейді, мұндай өнім аяқталмаған өндірісте қалдырылады да қалдықтың құны осы стандартты емес өнім қалдығын жасауға кеткен шикізаттар саны және бағаға байланысты анықталады.

Осылайша, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында шығындар есебінің бөлімінде басқару есебін ұйымдастыру барысы келесідей технологиялық үдерістер арқылы жүргізіледі, олар астықты тазалау, кептіру, өңдеу, майдалау және сұрыптау.

Зеттелініп отырған кәсіпорындарда өндірістік есеп үшін маңызды ерекшеліктердің бірі алғашқы құжаттарда көрсетілген ақпараттардың сандық-сапалық бағыттарға ие болуы, сонымен қатар жанама өнімдер мен қалдықтардың да саны, осыларға сәйкесінше сапасы көрсетілетіндігі болып табылады.

Көптеген кәсіпорындар сияқты астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында да өндіріс үдерісі негізгі және көмекші болып бөлінеді.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында еңбек ресурстарының көптеген бөлігі механикаландырылмаған бейнетті үдерістер операцияларына бағытталған: өнімді қағу және қапшықтарды тігу. Ал қызметкерлердің қалған бір бөлігі ұн өндіру үдерісін басқарады, мұнда өндіріс үдерісі толық көлемде автоматтандырылған.

Көмекші өндіріс негізгі өндіріске қызмет көрсету үшін кәсіпорынның негізгі қызметін жүзеге асыруға жәрдемдесу үшін тағайындалған [95, с. 96]. Бұл келесідей қызмет түрлерін қамтиды: энергиямен жарақтандыру, құралдарды жасап шығару, жөндеу жұмыстарын орындау, тасымалдау, өнімдерді байлау, тартылған ұнды тексеру.

Технологиялық үдерістерді зерттеу көрсеткендей ағымдағы операциялар бойынша өндіріс үдерісін бөлу шығындар есебінің әдісін таңдауға және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялауға алғышарт болып табылады.

Өндіріс түрлері бойынша бөлу бар болғандықтан (негізгі және көмекші өндіріс), мұнда басқару есебін ұйымдастыру ұн тарту шығындары есебін объект ретінде ерекшелеуге мүмкіндік береді. Шығыстар жалпы үдеріс бойынша есепке алынады, ал өнімнің жекелеген түрлерінің өзіндік құны экономикалық негізделген әдістердің көмегімен есептелінеді. Шикізат (астық) қалдығының есебі нақты ұйымдастырылуы керек, яғни жауапкершілік аясын нақты анықтау және жұмыстың анықталған бөліктеріне (элеватор, ӨТЗ, цехтар) материалдық-жауапты тұлғалардың міндеттерін нақтылау.

Басқару есебі аумағында өндірістің түрлері, құрылымдық бөлімшелер бойынша жеке-жеке тікелей және жанама шығыстарды есептеуді ұйымдастыру қажеттілігі туындайды, яғни олардың әрқайсысы - жұмыстың түрі бойынша немесе жеке үдерістер бойынша, ол талдамалық есеп деңгейіне тәуелді болады. Жалпы алғанда өндіріс үдерісін технологиялық үдерістері бойынша бөлу, ұн тарту кәсіпорындарында шығындар есебінің және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың қайта бөлістік әдісін қолдануды сипаттайды.

Қорыта келе, жоғарғы сорт ұнды технологиялық үдерістің барлық жүйесінде, бірінші сорт ұнды – үшінші бөлшектеу және үшінші ұн тарту жүйелерінде алады. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының тізімделген өндірістік ерекшеліктері жедел басқару, пайданың өсуін қамтамасыз ету, бизнесті оңтайландыру, кәсіпорынның қызметіне бақылау жүргізу мақсатында басқару есебін құру үшін бастапқы нүкте болып табылады. Барлық осы ерекшеліктер басқару есебін жетілдіруде және ішкі аудитті жүргізу барысына негіз болып табылулары қажет.

2.2 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында экономикалық элементтері бойынша шығындар есебінің жүйесі және өзіндік құнды калькуляциялау

Астықты қабылдау және астықты қайта өңдеу кәсіпорындарының ерекшеліктері басқару есебін құруға ықпал етеді. Астықты сақтау және ұн тарту өндірісі ұйымдарының ерекшеліктері шығындар есебі және калькуляциялаудың әдіснамасына, ішкі құжатайналымы жүйесін құруға және есептіліктер жасауға, сонымен қатар жоспарлау, бақылау және талдау жүйелеріне әсер етеді.

Басқару есебінде өзіндік құн шығыстарға бақылау жасауға және шешімдер қабылдау үшін басшылықты ақпаратпен қамтамасыз етуге қажет.

Басқару есебі сұрақтарын зерттеу көрсеткендей, көптеген ғалымдардың [8, с.9-10;12, с.40; 14, с.21-22; 21, с.14; 29, с.14-15; 45, с.25; 47, с.39; 49, с.10; 98] пікірлері бір жерден шығады, айта кетсек басқару есебіндегі орталық нүкте өндірістік есеп болып табылады және бұл жүйе:

- өнімді өндіру және оның өзіндік құны жоспарын орындауға бақылау жасау үшін өндіріс үдерісі нәтижелері және шығындар туралы мәліметтерді қалыптастырады;

- талдамалық есеп және калькуляциялауды сәйкестендіріп ұйымдастырудың көмегімен қамтамасыз етіледі, өндірістік үдерістердің барысына бақылау жасайды және өндірістік ресурстарды тиімді қолдануды жоғарылату мақсатында, еңбектің өндірімділігін жоғарылату үшін, өнімнің өзіндік құнын төмендетуге байланысты жедел реттеулер.

Кәсіпорындағы басқару есебінің негізгі пункті экономикалық элементтері бойынша шығындар есебі болып табылады.

Экономикалық элементтері бойынша шығындар есебінің маңызды мақсаты – есептік мерзімде өнімді (жұмыс, қызмет) өндіруге шығындарды дұрыс апаруды қамтамасыз ету, соның негізінде оларды қолдануды мөлшерлеу. Бұл шығындарды өлшеу кезінде өте маңызды болып табылады.

АӨК қайта өңдеу кәсіпорындарында элементтері бойынша шығындар есебінің міндеттеріне келесілерді жатқызуға болады:

- жоспарлау және өндіріс шығындарының есебі;
- өнімнің, қызметтің, үдерістердің өзіндік құнын калькуляциялау;
- қызметтің тиімділігін және кәсіпорынның жалпы үдерісіне өндірістік бөлімшелердің салымдарын бағалау;
- өндірістік ақауларды, тұрып қалуларды өз уақытында анықтау, есебі және бағалау;
- ішкі өндірістік қорларды анықтау және қолдану;
- оперативтік өндіріс есебі мен шығындар есебінің көрсеткіштерін үйлестіру;
- өндірістің және түрлері бойынша өндіріс шығындары жоспарларының орындалуын талдау.

Біз жоғарыдан көріп отырғанымыздай, өндірістің технологиялық ерекшеліктері, бірінші кезекте соңғы өнімнің есебі және өзіндік құнын калькуляциялау әдісін анықтайды.

Астықты сақтау, өңдеу, және қайта дайындау кәсіпорындарындағы технологиялық ерекшеліктері бойынша өндіріс, оларды үздіксіз өндіріске апаруға болады. Сондықтан, зерттелініп отырған ұйымдағы өндіріс үдерісінің сипаттамалық ерекшелігіне астықты сақтау және ұн (астық өнімдері) өндірісінің салыстырмалы түрде күрделі технологиясы, өндіріс үдерісінің жалғаспаушылығы, аяқталмаған өндірістің болмауы жатады.

Ірі экономикалық элементтердің бірі материалдық шығындар (шикізаттар және негізгі материалдарға шығындар) болып табылады. Элеваторлар мен АҚК шығындардың жалпы сомасында материалдық шығындардың үлесі 60%, ал ұн тарту кәсіпорындарында 92-95%-ға жетеді.

Тікелей материалдық шығындар – дайын өнімнің (әртүрлі сорттағы ұндар) бөлігі болып табылатын материалдар, олардың құнын тікелей және үнемді, ешқандай шығынсыз анықталған бұйымға апарды.

Көмекші материалдарға шығындар (РР және Е дәрумендері, минералды тұздар, В1, В2 дәрумендері, қаптар, жіптер, заттаңбалар, 1,2,3 кг салмаққа майда қағаз пакеттері), бұлар да материалдық шығындарға жатады.

Бұдан бөлек, қазіргі кезде «Цесна-Астық» Концерні өзінің №1, №2 зауыттарында ұнды дәруменді-минералдық кешендермен (алғы қоспалар) фортификациялауды жүзеге асыруда, оның құрамына темір, мырыш, фольй қышқылы және дәрумендер кіреді. Бұл дәруменді-минералдық кешен де көмекші материалдарға жатады.

Жалпы алғанда ұн тарту өндірісіндегі материалдық шығындардың құрамы біртектес және шикізатқа (астық) шығындарды енгізеді.

Сонымен қатар бұл элементте энергия шығындары есепке алынады, ол тікелей технологиялық үдерісте қолданылады. Сатып алынатын энергияның құнына бекітілген тариф бойынша оған төлем, энергетикалық желілерді күту және жөндеумен байланысты шығындар кіреді.

2 «Қорлар» ҚЕХС сәйкес қорлардың өзіндік құнына міндетті түрде алуға, өңдеуге кеткен барлық шығындар және қорларды осы жағдайға және олардың ағымдағы орналасу орнына жеткізу мақсатында жұмсалған өзге де шығындар кіреді. Оларға жататындар:

1. Қорларды алуға кеткен шығындарға сатып алу бағасы, импорттық баж салығы және басқа да салықтар (ақырында ұйымдар салық органдарымен қайтарылатындарынан басқа), сонымен қатар тасымалдауға, өңдеуге кеткен шығыстар және объектіні алумен тікелей байланысты басқа да шығыстар. Сауда жеңілдіктері, төлемді қайтару және басқа да ұқсас баптар сатып алу шығындарын анықтаған кезде есептен шығарылады.

2. Қорларды өңдеу шығындары, оған өнім бірлігімен тікелей байланысты шығындар кіреді, мысалыға еңбекке ақы төлеудің тікелей шығындары. Оларға сонымен қатар тұрақты және айнымалы, жүккүжат өндіріс шығыстарын жүйелендірілген тарату жатады, олардың шикізатты дайын өнімге айналдыру кезінде орны ерекше.

3. Өзге де шығындар қорлардың өзіндік құнына келесі жағдайда кіреді, егер де оларды қазіргі кездегі орнына және жағдайына жеткізумен байланысты болса ғана [99].

Қорлардың өзіндік құнына жоғарыда көрсетілген талаптар астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында да қолданылады.

Көліктік-дайындау шығындарының (КДШ) құрамына келесілер кіреді: теміржолдық тариф; автокөлік тасымалдауына тариф, соның ішінде тасымалдауға, жабдықтаушының қоймасынан теміржол көлігі желісі арқылы материалды жеткізуге баж салығын жинау түрлері; қорларды сатып алу және дайындаумен тікелей байланысты іссапарға кеткен шығыстар; тиеу-түсіру жұмыстарына шығыстар; комиссиялық сыйақылар және қорларды алумен байланысты басқа да шығыстар.

Элеваторлар мен астық қабылдау кәсіпорындарында қорлардың өзіндік құнын оларды дайындауға кеткен шығындар бойынша бағалайды. Бұл шығындарға астықты сақтау және қайта өңдеу бойынша қызмет көрсетуге тікелей қатысқан қызметкердің еңбекақысы және басқа да шығындар кіреді, сонымен қатар тиісті жүккүжат шығыстары. Ал әкімшілік қызметкердің еңбекақысы және басқа да шығыстары қорлардың өзіндік құнына кірмейді, сәйкесінше туындау мерзімі бойынша шығыстар ретінде есептелінеді [100].

Элеваторларда астықты сақтау бойынша шығыстар астық қоймалары немесе элеваторларда шикізаттар мен материалдарды жеткізу және түсіру шығындарынан құралады.

Астық жүктерін қабылдау және тиеу үдерісі толығымен механикаландырылған және басқарудың орталық құрылғысымен жүзеге асады.

Бұл үдерістер де шығындардың құрамында көрсетіледі, яғни тасымалдау-дайындау шығындары қолданылған материалдарға жатқызылады, келісім бағалары бойынша қорлардың шығысы көрсетілген шоттарда ай сайын есептен шығарылады. Тасымалдау-дайындау шығындарының пайызы немесе ауытқушылығы келесідей жолмен есептелінеді, айдың басындағы қалдыққа

олардың сомасын, ай ішіндегі түскендерді және келісім бағалары бойынша ай ішінде түскен материалдарды айдың басындағы материалдар қалдығының сомасына бөлу, содан соң алынған нәтиже 100-ге көбейтіледі. Есептелінген пайыз немесе ауытқушылық бойынша олар сәйкес шоттарда есептен шығарылады.

Өнімнің және қызметтің өзіндік құнын дұрыс анықтау және қорларды тиімді пайдалану үшін қорларды бағалау әдісін таңдау өте үлкен маңыздылыққа ие.

АҚК қорлар (астық, дәрумендер, ыдыстар) бухгалтерлік баланста нақты өзіндік құны бойынша бейнеленеді. Сәйкесінше жинақтамалы есепте оларды бағалау жүргізіледі, ал талдамалық есепте – тасымалдау-дайындау шығындарын есепке ала отырып, сатып алу құны бойынша бағаланады.

2 «Қорлар» ҚЕХС сәйкес өндіріске қорларды жіберген кезде олардың бағалануы төмендегі тәсілдердің біреуімен жүзеге асырылады [99,с. 178-179]:

- орташа өзіндік құны бойынша;
- сатып алу уақыты бойынша бірінші өзіндік құны бойынша (ФИФО);
- ерекшеліктеріне қарай теңестіру.

Қорлардың түрлері бойынша көрсетілген әдістердің біреуін қолдану есеп саясатында қолдануға рұқсат беру арқылы жүзеге асырылады.

Есептен шығарылған қорлар және қалдықтардың құны әрбір әдіс бойынша жеке анықталады.

Есептік кезеңнің соңындағы материалдық қалдықтардың құнын анықтау үшін келесі есептік формуласы қолданылуы мүмкін [43,с. 175]:

$$\begin{array}{l}
 \text{Есептік мерзім} \\
 \text{соңындағы} \\
 \text{материалдар} \\
 \text{қалдығының құны}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Есептік мерзім} \\
 \text{басындағы} \\
 \text{қалдықтардың} \\
 \text{құны}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Материал-} \\
 \text{дардың} \\
 \text{келіп түсуі}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Материалдар-} \\
 \text{дың шығысы}
 \end{array}
 \quad (3)$$

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында қорлар есебі тәжірибесін зерттеу көрсеткендей, орташа құн әдісі барлығынан жиірек қолданылады. Бұл әдіске сәйкес орташа өзіндік құн бойынша қорларды бағалау қорлардың әрбір түрі бойынша жүзеге асырылады, мұнда қорлар түрінің жалпы өзіндік құны олардың санына бөлінеді, олар айдың басындағы қалдықтың және берілген айдың ағымында келіп түскен қорлардың өзіндік құны және саны арқылы анықталады.

Біздің көзқарасымыз бойынша, зерттелініп отырған кәсіпорын үшін орташа өзіндік құн бойынша қорларды бағалау әдісін қолдану орынды, себебі:

- сақтау және өңдеу үшін негізгі шикізат астық құрамы бойынша біркелкі;
- қабылдау кезінде шөп-шаламдық және ылғалдылығы бойынша шикізатты іріктеу жүргізілмейді ;
- астықты маусымдық жинау кезеңінде аймақта астық дақылдарына белгіленген баға қолданылады;

- элеваторға астық массасының әрбір түскенінен кейін және қоймадағы материалдарға есептеу жүргізу міндетті емес (бұл рәсім есептік айдың аяғында жүргізіледі);

- нақты іс-әрекетке жақынырақ нәтижелер қорлардың орташа өзіндік құнын есептеу кезінде алынады, өйткені қорлардың орташа құны шикізаттар мен материалдардың әрбір жаңа түскенінен кейін қайта саналады;

Өндірісте алғашқы құжаттар мен есеп тіркелімдерінде операцияларды рәсімдеуге айрықша назар аударылады. Материалдық шығындар есебін ұйымдастыру кезінде жалпы қағидаларды сақтау қажет: элеваторлар мен диірмен зауыттарына шикізаттар мен материалдардың жіберілуін шектеу; диірмен өндірісінде материалдар мен шикізаттар шығысының нормадан ауытқуын анықтау; өнім түрлері бойынша материалдар мен шикізаттар шығынын тікелей апару үшін шарттарды қамтамасыздандыру; шығындалған қорлардың нақты өзіндік құнын көрсету.

Астық өңдеу кешенінің маңызды құрылымдық бөлімі өнімді дайындау, сақтау және өңдеу аумағы болып табылады. Сондықтан да алдымен элеваторлардағы, астық қамбаларындағы қорлардың (астық) құжаттық есебін қарастырайық.

Элеваторлардағы астық есебі 2015 жылдың 19 маусымындағы № 4-1/546 ҚР АШМ Бұйрығымен бекітілген астықтың сандық-сапалық есебін жүргізу Ережелеріне сәйкес жүзеге асырылады [94].

Элеватордағы астық есебі қоймалық және зертханалық есеппен тығыз өзара байланысты, сондықтан да бухгалтерлер астықтың сандық және сапалық есебін жүргізеді. Д қосымшасында біз астық қамбаларындағы астық есебінің алғашқы және жиынтық құрылымдалғандығын көрсеттік.

Элеваторлардың қызметі келісім-шарт жасаумен басталады. Элеватор немесе АҚК өзінде астықпен жұмыстың бірнеше негізгі кезеңдерін көрсетуге болады, олар бойынша құжаттар келесідей рәсімделеді:

- кәіпорынға автокөліктермен/теміржол көліктерімен материалдар мен шикізаттарды (астық) жеткізу;
- зерханашының тауар сапасын талдауы және виза қоюы;
- түсіру және өлшеу;
- астықты тазалау және кептіру (қайта дайындау);
- құрамында екі пайызға дейін астығы бар үшінші категориялы қалдықтардың көзін жою.

Астықпен бұл операциялардың барлығы сәйкес құжаттарды рәсімдеу арқылы тіркеледі, ол құжаттарға жатады:

1) Тауарлық-көліктік жүкқұжаттар, мұнда автомобиль көлігімен келіп түскен және жөнелтілген астық тобы рәсімделеді, бұған сапа (астықты талдау карточкасы) туралы құжаттар толтырылады. Операциондық күн соңында барлық жүкқұжаттардың бірінші даналары бухгалтерияға апарылады, қалғандары – жүргізушілерге қайтарылады.

2) Автокөлік таразыларында жүкті өлшеуді тіркеу журналы. Өлшеуші тауар-көліктік жүкқұжаттың мәліметтерін, өлшеу нәтижелерін көрсетеді.

3) Темір жолдық жүкқұжат – теміржолдық көлікпен келіп түскен астық қосу оның сапасы туралы құжат (астықты талдау карточкасы және иеленушінің тілегі бойынша астықтың сапасының паспорты).

4) Ортатәуліктік үлгісі бойынша сапаны анықтаумен астықты қабылдауға жүкқұжат тізілімі немесе астықты темір жол көлігімен қабылдаудың жүкқұжаттар тізілімі. Шаруашылық және тауардың топтары бойынша жекелей тауар-көліктік жүкқұжаттардың негізінде бухгалтермен құрастырылады және қойма (элеватор) жетекшісі қол қояды. Тізілімнің екінші жағында талдау нәтижелері (зертханашы толтырады), жеткізілген астыққа ақшалай есеп айырысу көрсетіледі, сонымен қатар ӨТЗ басшысы қол қояды.

5) Астық қамбаларындағы астық және ыдыстың қозғалысы туралы есептілік дақылдар мен шаруашылықтар бойынша жекелей қойма (элеватор) жетекшісімен құрастырылады. Мұнда операциялық күннің басында бар астықтың саны, келіп түскен (кіріс) және жіберілген (шығыс) астық, әрбір дақыл бойынша жекелей тәуліктің соңындағы тауар қалдығының көлемі көрсетіледі. Бұлардан басқа, есептілікте ыдыстың (қаптың) қозғалысы тіркеледі. Астықты қабылдағаннан кейін екінші тәулікте есептілікті астық иесіне береді (екінші данасын).

6) Астықты тазалау, кептіру бойынша өкімге директор және ӨТЗ басшысы қол қояды. Белгіленген өкімнің мазмұны астықтың дақылы және массасы, тазалау және кептіру әдісі, өңдеу нәтижелері, ұқсатылған астықтың сақтау орны, жұмысты орындау мерзімі және жауапты орындаушы туралы мәліметтерден тұрады.

7) Астықты тазалау және кептіру актілері өкімге тіркеледі және қайта дайындау нәтижелері туралы мәліметтерден тұрады. Кептіру туралы актіге қолданылатын кептіргіштер, кептірудің мерзімі мен уақыты, өңделген астықтың мөлшері, рәсімге дейін және кейінгі оның ылғалдылығы, кептіруден болған зияндар (кептіру нәтижесінде астық массасының төмендеуі) туралы ақпараттар енеді. Тазалау актісінде астықтың массасы, оның сапасы (тазалау рәсіміне дейін және кейін) көрсетіледі, сонымен қатар астық иесіне жанама өнімдер мен қалдықтарды жіберу үшін қолданылады, тазалау, кептіру жүргізілгеннен кейін ғана жүзеге асырылады.

8) Шикі және кептірілген астықты тартудың таразылық журналдары, олар астық кептіргіштің жұмысына жедел бақылау жасау үшін қолданылады.

9) Жанама өнімдер және қалдықтарды өлшеу тізімдемесі. Жанама өнімдерді, кептіруден залалды кәсіпорында қоймалық және оперативтік есеп бойынша астықтың қолда барынан есептен шығару қажет.

10) Жарамсыз қалдықтарды жою актісі, егер де астық иесі жарамсыз қалдықтардан жазбаша түрде бас тартса және астық қабылдау кәсіпорынының аймағынан шығарылып жойылуы үшін жасалынады.

11) Астықты теміржол көлігімен жөнелту тізілімі – астықты темір жол көлігімен жөнелту кезінде теміржолдық жүкқұжаттар және сапа туралы құжаттар негізінде жасалынады.

12) Астық сапасының паспорты астықты экспортқа жөнелту кезінде рәсімделеді.

13) Астық бойынша қолхат астықты иесіне саны мен сапасы бойынша жіберу кезінде жасалынады.

14) Акт-есеп – астықтың әрбір иесіне астықтың ылғалдылығы, шөп-шаламдылығы және қоспа араласқандығы бойынша астықтың шығынан негіздеу есептілігі рәсімделеді. Акт-есеп астықтың жұмсалған тобына құралады, мұнда жөнелту кезіндегі нақты сапасын есепке ала отырып, келуі (қабылдау кезінде) және кетуі бойынша астықтың сапасы көрсетіледі.

15) Астық қамбасының ішкі аумағында астықты тасымалдау жүкқұжаты – астық қамбасының ішкі аумағында астықты тасымалдау жүзеге асырылады. Астықты қоймадан қоймаға орын ауыстыруы кезінде астық массасының тобы және сапасы бір рет материалдық-жауапты тұлғаның қатысуымен және астықты талдау карточкасын рәсімдеумен анықталады.

16) Сандық-сапалық есеп кітабы – массасы, ылғалдылығы, шөп-шаламдылығы және астық қоспасы көрсетіле отырып, астық, жанама өнімдер, I, II және III категориялы қалдықтар есепке алынады. Кітапта әрбір астық иесіне дербес шот жүргізіледі, ал астық иелері бойынша – әрбір дақылға астық сыныбы және егін жылы көрсетіледі, ал тұқымдардың дақылдары, сорты, репродукциясы, категориялары және сыныбы бойынша жасалады.

17) Астық қамбасын тазалау актісі астық қамбасын тазалау (инвентаризация) кезінде құрастырылады. I, II және III категориялы қалдықтарды сақтау нәтижелері инвентаризация нәтижесімен рәсімделеді.

Астықтың сақталуына бақылау жүргізу үшін астықтың алғашқы есебін дұрыс ұйымдастыру маңызды болып табылады.

Элеваторлар мен астық қабылдау кәсіпорындарының сандық есепті жүргізу кезіндегі тағы да бір ерекшелігі есепке алынған физикалық салмақ есебі және ылғалдылығы, шөп-шалам араласқандығы бойынша келісім мөлшерінен нақты сапасының ауытқуы кезінде жөнелтілетін астық санының есебі.

Есепке алынған физикалық салмақ ылғалдылық, шөп-шаламдық және араласқандық бойынша келісім мөлшерін есепке ала отырып, астықтың физикалық салмағынан ылғалдылық, шөп-шаламдық және араласқандық бойынша табиғи шегерімдер пайызын анықтау жолымен анықталады [94, с. 4].

Астықты иесіне жіберу астық қолхатында көрсетілген сан мен сапада жүргізіледі. Астықты сақтау бойынша келісімде көрсетілген ылғалдылық, шөп-шаламдық және қоспа араласқандық бойынша сапа көрсеткіштерімен жөнелту кезінде екі жақтың келісімі бойынша табиғи жеңілдік немесе үстеме төлем болуы мүмкін. Егер де екі жақ келісімге келмесе дау сот тәртібімен шешіледі. Ылғалдылық, шөп-шаламдық және қоспа араласқандық бойынша келісім мөлшерінен нақты сапасының ауытқуы кезінде жөнелтілетін астық мөлшерінің есебі. Элеваторларда қамбаны тазалау, яғни инвентаризация жүргізіледі. Инвентаризация 31.03.2015 ж. ҚР ҚМ Бұйрығымен бекітілген Бухгалтерлік есеп Ережелері және сандық-сапалық есепті жүргізу Ережелеріне сай жүргізіледі.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары өздерінің, сонымен қатар алыс-беріс шикізаттарын да қайта дайындайды.

Алыс-беріс шикізаты тазалауға жатады, өйткені ол жалпы астық сақтау қамбаларында сақталады.

Сонымен бірге астық иесінде келесідей қорлардың есебі жүргізіледі. Басқа ұйымдарда сақталынған қорлар, құжаттардың негізінде инвентарлық тізімдеме жасалынады, ол осы қорларды жауапты сақтауға тапсырғандығын растайды, сонымен қатар бұл құжатта келесілер көрсетіледі: атауы, саны, сорттылығы, нақты құны (есеп мәліметтері бойынша) жүкті сақтауға беру мерзімі, сақтау орны, құжаттардың нөмірі мен мерзімі. Көрсетілген қорлар жауапты сақталынған ұйымнан инвентарлық тізімдеменің көшірмесін алғаннан кейін комиссия қорлардың нақты барын құжат бойынша көрсетілген санымен салыстырады [101].

Тазалау барысында қабылданған және қолда бар астықтың арасында өңдеу үдерісі себебінен айырмашылық анықталуы мүмкін.

Көрсетіп кеткеніміздей, жиын-терін мерзімінен кейін астықты сақтау кезінде астық массасының азаюы болады, ол биологиялық және механикалық болуы мүмкін. Бұл жоғалтулар өндіріс шығындары есебінде көрсетіледі

Азық-түлік және ауыл шаруашылығының Халықаралық ұйымының мәліметтері бойынша, сақтау кезінде астық және астық өніміндегі жоғалтулар жыл сайын 10-15%-ды құрайды [95,с. 16].

Сақтау үдерісінде астық сапасының өзгерісін талдау негізінде жетіспеушілік негізделген және негізделмеген болып екіге бөлінеді. Азаюдың негізделуі сақтау кезінде астықтың сапасын жақсартуға, яғни ылғалдылық, шөп-шаламдылық және де сәйкесінше астық қоспасын төмендету арқылы қол жеткізуге сәйкес тағайындалады. Астықты тазалау, кептіру бойынша жүргізілген операциялар астықты тазалау, кептіруге өкім-актімен расталынуы қажет [94,с. 10].

Астықтың жетіспеушілік көлемі сандық-сапалық есеп бойынша астықтың кірістелуі және шығындалуы арасындағы айырмашылық ретінде анықталады.

Құжаттарды талдау қазіргі кезде қолданылатын сандық-сапалық есеп бойынша алғашқы құжаттарда кемшіліктердің бар екендігін көрсетті, оған жататындар:

- бір көрсеткіштерді бірнеше құжаттарда бейнелеу, бұл ақпараттарды өңдеу үдерісін қиындатады және мәліметтерді қайталайды;

- зертхананың жұмысшылары және материалдық-жауапты тұлғалардың әртүрлі құжаттарды қолдануы, тауарлық-көліктік жүкқұжаттар негізінде таразылық көрсеткіштерді салыстыру барысында есептің күрделеніп қиындауына әкеліп соғады;

- астықтың сандық-сапалық есебі кітабында астық дақылдарының құнын бейнелемейді, бұл нарықтағы астық құнының өзгеруін көруге мүмкіндік бермейді.

Біздің есептеуімізше, шикізаттар мен материалдар есебі бойынша алғашқы құжаттардың мазмұнын жақсарту және ақпараттылығын жоғарылату үшін

сандық-сапалық есеп кітабына (Ж қосымшасы) «Астықтың сатып алу бағасы» көрсеткішін енгізу мақсатқа сай болып саналады. Бұл есептің реквизиттеріне өзгерістер енгізу оперативтік есеп (сандық және сапалық көріністе) және бухгалтерлік есептің (құндық көріністе) ақпараттарын бір құжатта жинақтауға мүмкіндік береді; шығындарды бағалау үшін қажетті, қорларды алу шығындарын бейнелеу. Сонымен бірге кәсіпорындардың қосымша реквизиттерді енгізуге құқығы бар. Солай болғандықтан бухгалтерлік есепті жүргізу Ережелерінде көрсетілген: «операция немесе жағдайдың сипаттамасына, Қазақстан Республикасының нормативтік құқықтық актілерінің талаптарына және есеп ақпараттарын өңдеу тәсілдеріне тәуелді алғашқы құжаттарға қосымша реквизиттер енгізілуі мүмкін» [101, с. 7].

Элеватор (мысалыға, «Элеватор «Цесна-Астык») ЖШС-не Концерн «Цесна-Астык» ауыл шаруашылығы кәсіпорынынан) қабылдайтын меншікті астық дақылдары тағайындалуына байланысты алудың нақты құны бойынша қабылданып алынады және есепке тіркеледі:

- шикізаттар мен материалдар ретінде 1310 «Шикізаттар мен материалдар» шотында;

- тауар ретінде 1330 «Тауарлар» шотында

Сонымен бірге табиғи азаю мөлшері шегінде тасымалдау үдерісі және сақтау кезінде шикізат (астық) массасының төмендеуі 1310 шотына апарылады және әрбір түрі бойынша өнімнің және көрсетілген қызметтің өзіндік құнына есептен шығарылады.

Астық массасының бұл жоғалтулары (негізделген және негізделмеген) акт негізінде келесідей үлгіде есептен шығарылады:

1. Табиғи азаю (кептіру, нығыздау) мөлшері шегінде шикізатты (астық) есептен шығару 7210 шотының дебеті 1310 шотының кредитінде көрсетіледі.

2. Табиғи азаюдың мөлшерінен жоғары шикізатты (астықты) есептен шығару үшін дебет 7410 кредит 1310 жазбасы көрсетіледі.

3. Кінәлі тұлғаларды анықтап және анықтамай шикізаттар мен материалдардың ақауы және жетіспеушілігін есептен шығару 7410, 1254 шоттарының дебетінде және 1310 шотының кредитінде бейнеленеді.

Бұл жоғалтулардың құны, өнім мен қызметтің толық өзіндік құнын есептеу кезінде 7 «Шығыстар» бөлімі шоттарымен көрсетіледі.

Ақмола облысы және Астана қаласында астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорынының 28%-ға жуығы шоғырланған. Бұл кәсіпорындар егінді жинау кезінде ауыл шаруашылығы өнімін астық қорын сақтауда іс-шаралар жиынтығын жүзеге асырады. Бұл іс-шаралар республиканың азық-түліктік қамтылуына және астық дақылдарын экспорттауға көмектеседі. Жекелеп алғанда бұл бағытта зерттеу объектісі Концерн «Цесна-Астык» жұмыс істейді.

Сондықтан да заманауи шарттарда астықты өңдеу кәсіпорындарының барлық кезеңдерін бірлестіру қажет, оны профессор А.А. Сатмурзаев растайды, «Аграрлық орта тек келесі шарттармен өмір сүреді және дамиды, егер ол үшін өндіріс құралдарын өндіретін, өнімді дайындау және өткізу ортасы өнеркәсіптік

салалар мен ауыл шаруашылығының арасында теңгерімділік байланыс орын алып, қамтамасыз етілсе» [102].

Меншікті астықты сақтаумен бірге элеваторлар мен ауыл шаруашылығы кәсіпорындарының арасындағы байланысты теңестіру мақсатында астықты тазалау және өңдеу бойынша қызметтер көрсетіледі. Бұл өз кезегінде өндірістік қуаттарды толығымен жүктеуді қамтамасыздандырады және қосымша кірістер табуға мүмкіндік береді.

Мұндай мақсаттар үшін алынған шикізат (астық) өңделме шикізат деп аталады. Өңделмелі өнім (шикізат) – тапсырыс беруші төлейтін, дайындаушыға дайын өнім ретінде қайта өңдеу мақсатында берілетін бастапқы шикізаттық өнім болып табылады [103]. АҚӨК үшін өңделме шикізаттың (астық) бар болуы астық иесінің материалдарынан астықты сақтау, кептіру және қайта дайындауды жүзеге асыруды айғақтайды.

Астық қабылдау кәсіпорындары үшін астықты сақтауға берген заңды немесе жеке тұлғалар астықтың иелері болып саналады.

Астықтың барлық операциялары (қабылдау, тарту, кептіру, тазалау, сақтау, тиеп жөнелту), сандық-сапалық есеп астықтың сандық-сапалық есебін жүргізу Ережелеріне сәйкес жүзеге асырылады.

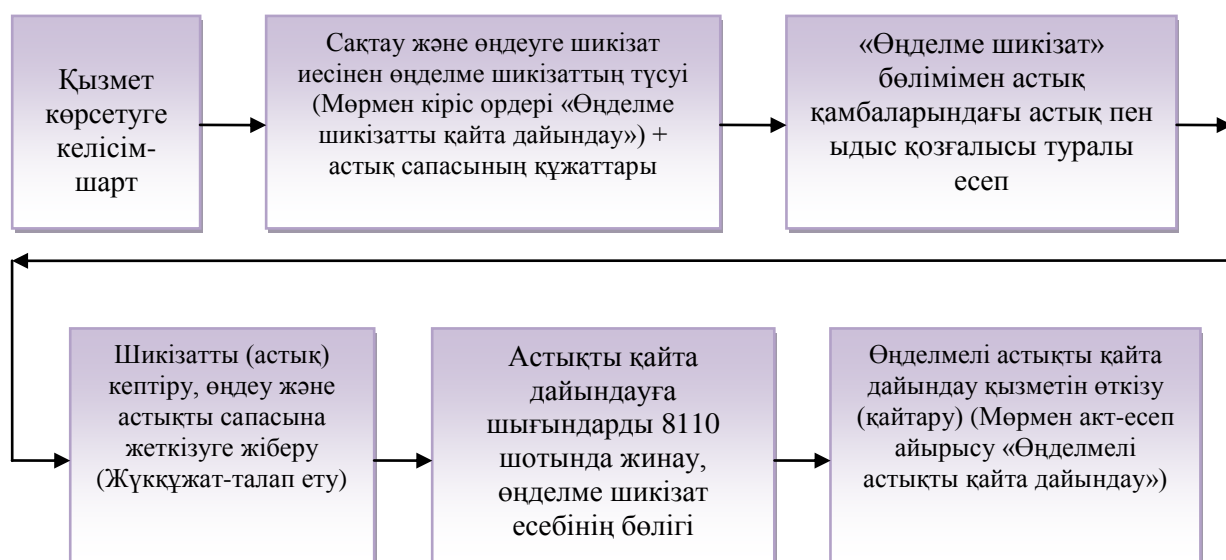
Кедендік одақ аясында, мемлекет – Кедендік одақ мүшелерінің территориясынынан өңделме шикізатты қайта өңдеу үшін Қазақстан Республикасының территориясына кіргізу кезінде мұндай шикізат есебінің жүзеге асуы № 1712, 2011 жылғы 30 желтоқсандағы «Өңделетін өнімдерді шығару (кіргізу) туралы міндеттемелерді ұсынудың ережелері мен нысанын бекіту және олардың орындалуы туралы» Қазақстан Республикасының Үкіметі Қаулысының талаптарына сәйкес жасалынады [104].

Өңделме шикізат есебінің өзіндік ерекшелігі бар. Зерттелініп отырған кәсіпорындарда астықты тазалау, кептіру және сақтау бойынша қызметтерге энергия, отын, бу, су және еңбек шығындарының жеке есептемелері жүргізіледі және жеке калькуляция құрылады.

Бірақ ескере кететін жағдай, әртүрлі қожайындардан алынған өңделме шикізаттың (астық) жекеленген есебі жасалынбайды, тек қана өндірістің бастапқы сатыларында, өңдеуге берілген және анықталған сапаға жеткізгенге дейінгі шикізаттың көлемі анықталады, өйткені астық массасы оның иелеріне тәуелсіз жалпы қоймалар мен астық қамбаларында сақталады.

Өңдеуге және қайтадан дайындауға қабылданған шикізаттың (астық) талдамалық есебін жақсарту мақсатында, астық иелерінің шегінде қабылданған шикізаттың түрі, сорты, көлемі, бағасы және шикізатты қабылдау сомасы бойынша өңделме шикізаттың (астық) жеке есебін жүзеге асыруды ұсынамыз, өйткені мұндай шикізат дайындаушының меншігі болып табылмайды және иесіне қайтарылуға жатады.

Астықты өңдеу салаларының көптеген кәсіпорындарында өңделме шикізатты қабылдау және қайтару есебінің келесі сызбасын ұйымдастыруды мүмкін деп санаймыз (сурет 7).



Сурет 7 – Өңделме астық есебінің ұсынылған сызбасы

Ескерту – Автормен құрастырылды

Әрі бұл жүйені есептің автоматтандырылған нысанын қолдану арқылы жүзеге асыруға болады, мысалыға, 1С:бухгалтерия.

Қарастырылған операцияларды жүзеге асыру барысында тараптар өңделме шикізатты қайта дайындау келісім-шартын жасайды. Қайта дайындауға өңделме шикізатты кірістеу кезінде мердігерлік келісім-шартта бейнеленген шикізаттың құны бойынша бағалау жүргізуді ұсынамыз.

Өңделмелік негізде алынған (астықты автомобиль көлігімен қабылдаудың жүкқұжаттары негізінде, астықты теміржол көлігімен қабылдаудың жүкқұжаттары) шикізатты (астықты) кірістеу кезінде бухгалтерияда «Өңделме шикізатты қайта дайындау» мөрі қойылған кіріс ордерін рәсімдеу және келісім-шарт деректемелерін жазу ұсынылады. Берілген мөрдің баспа- таңбасында кіріс ордеріндегі деректемелер көрсетіледі, сондықтан да ол кіріс ордерінің мәліметтеріне теңестіріледі. Көрсетілген мөрде сәйкес келісім-шарт бойынша материалдардың өңделмелі негізде алынғандығы туралы белгілер болуы керек.

Элеваторларда өңделме шикізатты қайта дайындаудың нәтижелері алғашқы құжаттар - жүкқұжаттармен рәсімделуі керек, мұнда ҚҚС қоспай өңделме шикізаттың шығындалу құнына сәйкес, өңделетін өнімнің табиғи (сандық) және құндық бағалануы көрсетіледі.

Салық кодексінің 4, 231 бабына сәйкес, дайындау, қайта өңдеу, жинақтау (жөндеу, бекіту), соңғы дайын өнімді жөндеу және (немесе) объектілердің құрылысы үшін тапсырыс берушінің мердігерге өңделмелі тауарды тиіп жөнелтуі өткізу бойынша айналым болып табылмайды. Сондықтан да, астықты өңдеуге жіберген кезде кәсіпорында ҚҚС есептеу бойынша міндеттемелер орын алмайды [105]. Сәйкесінше бұл жағдайда шот-фактура құрастырылмайды.

Өңделме шикізат есебінің біз ұсынған сызбасы шикізаттың талдамалық есебінің сапасын жақсартуға мүмкіндік береді және оның тәжірибе жүзінде

орындалуы осы саланың барлық кәсіпорындары үшін, әсіресе элеваторлар мен ұн тарту кәсіпорындарында мүмкін болып саналады.

Сонымен қатар астық сақтау қоймаларындағы астық және ыдыстың қозғалысы туралы есепте «Өңделме шикізат» 4 бөлімін енгізу ұсынылады және есепті кіріс пен шығысты, айдың басына және аяғына қалдықты көрсете отырып, астық иелері бойынша жүзеге асыру ұсынылады. Сонымен бірге шоттардағы бухгалтерлік жазбалар астықты сақтау қызметтерін көрсету бойынша жазуларға ұқсас болады. Нысан К қосымшасында ұсынылған.

Элеваторлар астықты сақтау және өңдеу бойынша көрсетілген қызметтерге акт-есептеме құрады (астықтың сандық-сапалық есебін жүргізу Ережелерінде көрсетілген құжаттың сәйкестендірілген нысаны), сонымен қатар «Өңделме шикізатты қайта дайындау» мөрін басу қажет. Сонымен бірге элеваторлар берушіге шот-фактура ұсынулары керек. Бұл астықтың әрбір иелері бойынша мәліметтерді топтау актісін жасауға және шығындарды меншікті және өңделме шикізат арасында бөлуге мүмкіндік береді.

Сонымен, біз ұсынған сызба бойынша өңделме шикізаттың жеке есебін жүзеге асыру кәсіпорынға шикізаттардың (астықтың) келуін және кетуін бақылауға, кәсіпорынға тиесілі және тапсырысшының астығын қайта дайындау бойынша шығындарды нақты есептеуге мүмкіндік береді. Бұл өз кезегінде өңделмелі және меншікті өнімнің өзіндік құнына кіретін шығындарды айыруға көмектеседі.

Өнім өндіру және қызмет көрсетуге шығындарды топтау «Өндірістік есептің шоттары» 8 бөлім шоттарында жүзеге асырылады, атап айтсақ келесі шоттарда [106]:

- 8110 «Негізгі өндіріс»;
- 8210 «Жеке өндірістегі жартылай фабрикаттар»;
- 8310 «Көмекші өндірістер»;
- 8410 «Жүкқұжат шығыстары».

Элеваторлар мен ұн тарту кәсіпорындарының нақты шығындары жалпы тәртіпте есептелінеді:

- тікелей шығыстар (сақтау, кептіру және астықты қайта дайындау) – 8110 «Негізгі өндіріс» шотында;
- жанама шығыстар – 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шотында.

Ұн тарту кәсіпорындарындағы есеп тәжірибесі көрсеткендей, диірмен цехтарына шикізаттар (астық) тек салмағы бойынша жіберіледі және астықты қайта дайындауға жіберу жүкқұжаты рәсімделеді. Осы құжаттың негізінде, өндіріске жіберілген астық (шикізат) қоймалық есеп бойынша шығысқа есептен шығарылады, ал өндірістік цехтың басшысы оны өндірістік журналда кіріске алады. Өндіріске жіберілген астықтың (шикізаттың) сапасы зертханалық талдаулармен анықталады және ауыспалы зертханашы қол қояды.

Талдамалық есеп аясында ұн тарту кәсіпорындары өндіріс түрлері бойынша материалдық шығындар есебі үшін келесі шоттарды қолданады:

- 8111 негізгі өндірістегі «Шикізаттар мен материалдар» ;
- 8311 көмекші өндірістегі «Шикізаттар мен материалдар».

Сонымен өндіріске шикізат жіберілген кезде келесі бухгалтерлік жазу көрсетіледі [107]:

Дебет 8111 «Материалдар» Кредит 1310 «Шикізаттар мен материалдар»

Кленская С.Д., Моисеенко Г.И., Андрианов И.Н. көрсеткендей, өндірісте қолданылған шикізаттың есебі анықталған ауысымда шикізатты қолдану бойынша жүргізіледі. Ауысымдағы шикізаттың шығысы келесілермен анықталады, ауысым басындағы шикізаттың қалдығы және ауысым барысында оның келіп түсуі, өндірістік цехта (диірмен зауытында) ауысым соңында қалған шикізат санына азаюы. Шикізаттың шығысталуы өндірістегі жоғалтулар мөлшерін есепке ала отырып, ауысымдағы өнімнің шығуына сәйкес келуі керек [108].

Өндіріс үдерісіне отын, энергия және су қолданылады, олар сыртқы ұйымдардан алынады немесе кәсіпорын өзі жасайды:

1) Су - астықты гидроқыздырумен өңдеу үшін. Сатып алынатын судың құны 1 м³ судың құнына шаққанда есептелінеді.

2) Отын – қыздырып кептіру үшін, тиеу-түсіру механизмдерін қозғалту үшін. Сатып алынатын отын құны 1 теңге құнында оның қолданылатын көлеміне шаққанда есептелінеді.

3) Бу – астықты сапасына жеткізу үшін. Будың құны 1 теңге бу құнына шаққанда есептелінеді және оның көлемі технологиялық үдерісті жүзеге асыру үшін қажет болып саналады.

Берілген материалдар көмекші өндіріске жатады. Өндіріс үдерісіне оларды жұмсау бойынша шығындар сәйкесінше «Материалдар» бабында көрсетіледі.

Кәсіпорынның энергетикалық цехтары жасайтын энергияға (су, бу) кеткен шығындар энергияның цехтық өзіндік құны бойынша осы кәсіпорындар өнімінің өзіндік құнына кіргізіледі. Бұл цехтар шығындарының жалпы сомасы шығарылған энергияның санына пропорционалды түрде негізгі өндіріс және басқа да цех-қолданушылардың арасында бөлінеді. Көрсетілген бап бойынша шығындардың құрамына қозғалтқыш электроэнергияның құны кіргізілмейді, ол жүкқұжат шығыстарының құрамында көрсетіледі.

Теория мен тәжірибеде өндіріске кеткен шығындар есебі жүйесінің маңызды жері қалдықтарды бағалау және есебін қарастыру болып табылады. Астықты ұнға айналдыру үдерісінде техникалық қалдықтар туындайды.

Өндірістік үдеріс қалдықтары келесідей болады [43, с. 651-653,108]:

Қалдықтар, негізгі өнімді дайындау үшін қолданылуы мүмкін немесе шаруашылық қажеттіліктер үшін көмекші цехтарда пайдаланылады немесе өткізіледі, яғни қайтарымды.

- Қалдықтар, ешқандай тұтынушылық құндылықтарға ие болмайтын (өндірісте және шаруашылық қажеттіліктер үшін қолданылмайды, басқа тарапқа өткізілмейді, сонымен қатар көрінбейтін қалдықтар: буға айналу, кеуіп кету, оттан қалдық), яғни қайтарылмайтын.

Ұн өндіріс кезінде қалдықтарды кірістеу келесідей көрсетіледі: Дебет 1350 «Өзге де материалдар» Кредит 8110 «Негізгі өндіріс».

Бірақ, жүкқұжаттар негізінде ай ішінде цех бойынша жиналатын қалдықтар шығындар есебі ведомосында бейнеленеді. Осымен байланысты, ұн тарту өндірісінің қайтарылатын қалдықтары (астық қалдықтары, жарма, ұнтақ) басқа тараптарға өткізілуі мүмкін, сондықтан олар мұқият есепті талап етеді. Сондықтан да біз қалдықтар есебінің топтық тізімдемесін құруды мақсатқа сай деп есептейміз, мұнда қалдықтардың қайдан келіп түскен орны, саны, сапасы және құны көрсетіледі. Бұл астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында қалдықтардың құнын шығарылатын, оларды өндіруге шығындалған материалдардың құнына пропорционалды түрде өнімнің түрлері бойынша көрсетуге мүмкіндік береді.

Есептік айдың соңында ағымдағы есеп мәліметтерінің негізінде үнемдеу мен артық жұмсауды және олардың себептерін көрсету арқылы өндірістік бөлімшелер бойынша өндірісте шикізаттарды қолдану туралы есептіліктер, сонымен қатар шығындарды төмендету бойынша іс-шаралар жасалынады. Бухгалтерия алғашқы құжаттардың мәліметтері бойынша арнайы бағдарламалық қамтудың көмегімен материалдарды нақты құны бойынша шығындар шотына автоматты түрде есептен шығаруды жүргізеді.

Отандық кәсіпорындарда, соның ішінде астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында (Концерн «Цесна-Астық») есептің автоматтандырылған нысаны пайдаланылады және өндіріске материалдарды жіберген кезде материалдар жіберу жүкқұжаты қолданылады, ол шикізаттар мен материалдардың (астық, дәрумендер) лимиттелген есебін жүргізуге мүмкіндік бермейді.

Диірмендік кешендерде ауысымда өнімді жасау және астық қалдықтары шығару бөлімінде өлшенеді және есептелінеді.

Әрбір ауысымда диірмен зауытының басшысы, ауысым жұмысшылары, зертхана қызметкерлері, элеватор және қойманың меңгерушісі бекітілген мөлшерлерге сәйкес қаптарға өнімді (әртүрлі сорттағы ұн) салудың дұрыстығын тексереді. Цехтардағы барлық салмақ өлшеуші құралдар нақты және дұрыс болулары қажет.

Мысалыға, «Концерн «Цесна-Астық»» ЖШС диірмен кешендеріндегі бидай ұны 1, 2, 3, 5, 10, 25, 50 кг салмақпен ыдыстарға салынады.

Шығару бөліміндегі дайын өнімді әрбір түрі және сорты бойынша қоймаға жібереді және әрбір топ таразы журналына жазылады.

Өндіріс үдерісінен алынған өнім (әртүрлі сорттардағы ұн), қалдықтар және жанама өнімдер шығарылатын бөлімнен қоймаға жіберіледі. Қоймаға жіберу кезінде жасалынған өнімнің, астық қалдықтарының әрбір партиясының саны ауысым ағымында таразылық журналда тіркеледі.

Жазулар үшін шығару бөлімінің жетекшісі (өндірістік цех басшысының ауысымдағы көмекшісі) және қойма меңгерушісі қол қойған жүкқұжаттар негіз болып табылады. Шығару бөлімінен өнімді босату және жөнелту қоймалардан тыс жүзеге асырылмайды.

Сонымен бірге, әр он күн сайын өнімнің стандартты салмағының дұрыстығын бақылап тексеру жүргізіледі. Ауытқушылықтар болған жағдайда

салмақ өлшеу құралдарының жұмысын дұрыстау шаралары қабылданады. Ұнмен қапшықтар стандартты өлшемге дейін жеткізілуі тиісті (1 - 50 кг).

Жоғарыда айтып өткеніміздей, ұн тарту өндірісінің негізгі ерекшеліктерінің бірі, өндіріс үдерісінің барлық сатысында шикізат (бидай) және дайын өнімнің сапасына мониторинг жүргізу болып табылады. Сондықтан да өнімді (алуан түрлі және сортты ұн) шығарғаннан кейін кәсіпорын зертханасында бекітілген стандарт бойынша сапаның сәйкестігі анықталады, ал бұл туралы мәліметтер тапсыру тізімдемесінде көрсетіледі.

Барлық айтылғандар келесі жағдайды ескеруге мүмкіндік береді, қорлар (астық) өндіріс бойынша жалпы, талдамалық есепте тартылуы (бидайды екінші сортты және үшінші сортты тарту) бойынша есептелінеді. Есептік мерзімнің барлық шығындары баптары бойынша толығымен, оның өзіндік құнын құрай отырып, дайындалған ұн тарту өнімінің және көрсетілген элеваторлық қызметтердің санына апарылады. Материалдық шығындар есебінің тәжірибесін зерттеулер көрсеткендей материалдық шығындар есебінің кейбір кемшіліктері бар және олар сәйкесінше өнімнің өзіндік құнын қалыптастыруға әсер етеді. Оларға жатқызуға болатындар: шикізаттың шығындалуын бақылаудың төмен деңгейі, нақты жүргізілетін бақылауға қажетті назар аударылмау және ресурстарды мөлшерлеу элементтерін әлсіз қолдану.

Үлкен салыстырмалық салмағы бар екінші элемент – еңбекке ақы төлеу шығыстары. «Өндіріс жұмысшыларының еңбегіне ақы төлеу шығыстары» бабы бойынша негізгі және қосымша еңбекақы, сонымен қатар астықты сақтау және ұн тарту өнімін дайындау бойынша қызмет көрсетумен тікелей байланысты өндіріс жұмысшылары мен инженерлік-техникалық жұмысшылардың сыйлықты сыйақылары көрсетіледі.

Берілген шығындардың үлесі элеватор шығыстары бойынша 24%-ға тең, ал диірмен зауыттарында 0,5%.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында, жекелеп алғанда «Элеватор «Цесна-Астық»» ЖШС-де өндіріс жұмысшыларының еңбегіне ақы төлеу шығыстарының құрамына келесілер кіреді:

- кәсіпорында қабылданған нысандарға және еңбекке ақы төлеу жүйесіне сәйкес тарифтік мөлшер, лауазымдық жалақы, кесімді бағалау бойынша есептелген сомалар;

- ынталандыру сипатында есептелінген сомалар, оның ішінде өндірістік нәтижелерге сыйақылар, мамандық шеберлігі, еңбектегі жоғарғы жетістігі және басқа да осындай көрсеткіштер үшін тарифтік мөлшер және еңбекақыға үстеме;

- жұмыс режимімен және еңбек шарттарымен байланысты ынталандырушы және (немесе) өтемақылы сипаттағы есептеулер сомасы, оның ішінде тарифтік мөлшерлемеге және түнгі уақыттағы жұмыс еңбекақысына, мамандықтарды бірге атқаруға және басқаларына үстемелер, бұлар еңбек заңдылығына сәйкес жүзеге асырылады;

- ҚР-ның заңнамаларына сәйкес жеке тұрақты қолдануында қалдырылатын (төмендетілген бағалар бойынша олардың сатылуымен

байланысты жеңілдік сомасы) жұмысшыларға тегін берілетін заттарды (формалық киім, киіндіруді қоса алғанда) алуға шығыстар;

- ҚР-ның заңнамасында қарастырылған демалыс кезінде жұмысшыда сақталынатын еңбекақының шығыстары;

- ҚР-ның еңбек заңнамасына сәйкес қолданылмаған демалысқа ақшалай өтемақылар;

- ҚР-ның заңнамасына сәйкес мамандық бойынша жұмыс өтілі, еңбек сіңірген жылдарға ай сайын немесе тоқсан сайын сыйақылар (үстемелер);

- ҚР-ның заңнамасына сәйкес жұмысшыларға берілетін оқу демалыстары кезінде сақталатын еңбекке ақы төлеу шығыстары;

- ҚР-ның заңнамасында қарастырылған жағдайларда жұмыстарды орындау уақыты немесе амалсыздан тұрып қалу уақытына еңбекке ақы төлеу шығыстары;

- ҚР-ның заңнамасында белгіленген еңбекке қабілеттілігін уақытша жоғалту кезінде нақты табысқа дейін қосымша ақыға шығыстар;

- еңбек келісім-шартында қарастырылған жұмысшылардың пайдасына жүзеге асырылатын шығыстардың басқа да түрлері;

Сонымен бірге, мақсатты жүзеге асыру үшін, өнім мен қызметтің өзіндік құнына кіретін еңбекке ақы төлеу шығыстары есебінің келесідей міндеттері қойылады:

- өндірісте еңбекке ақы төлеуді дұрыс анықтау және еңбекақыны есептеу;

- қызметкерлердің бекітілген саны бойынша жоспардың орындалуына бақылау жасау;

- жұмыс уақытын орында пайдалану;

- дұрыс жұмыс уақыты және еңбек тәртібінің жағдайы;

- бөлімшелер бойынша еңбекақы қорын дұрыс пайдалану;

- ережелерді дұрыс қолдану.

Негізгі өндіріс жұмысшыларының еңбегіне ақы төлеу өнім және қызметтің сәйкес түріне тікелей апарылады.

Астықты өңдеудің көптеген кәсіпорындарында біруақытта бірнеше ұн тартулар орын алады. Сондықтан да тартылған ұн өнімдерінің өзіндік құнына апарылатын шығындар өңделетін астықтың санына пропорционалды түрде бөлінеді, мұнда еңбексыйымдылығы коэффициенттерінің шарттары бойынша ұн тартулар жүзеге асырылады, олардың түрлері төменде ұсынылған [108, 109]:

- Бидай және қарабидайдың ерекше ұны - 1,00;

- Бидай және қарабидайдың сорттық ұны - 3,30;

- Бидайды жармаға айналдыру - 1,25.

Солдай болғандықтан, ұн тарту өндірісіне тән өндіріс үдерісі және ұн тарту автоматтандырылған, мұнда еңбекақы ұн тартуға кеткен жұмыс уақытының сағаттары санына пропорционалды түрде бөлінеді.

Ал негізгі өндіріс жұмысшыларының қосымша еңбекақысы негізгі еңбекақы сияқты ұн тарту өнімінің түрлері бойынша бөлініп көрсетіледі.

Мысалыға, ұн тарту кәсіпорынында сорттық ұн тарту бойынша өндірілді: ерекше тартылған ұн бойынша бидай 3000 ц және қарабидай 1500 ц.

Жоғарыда келтірілген коэффициенттердің негізінде, шартты тартылған ұн тоннамен өнімнің көлемін құрайды:

$$1) \quad 11400 \text{ т} = [(3000 \times 3,3) + (1500 \times 1,0)] = 9900 + 1500]$$

Сорттық және ерекше тартылған ұн кезінде еңбекке ақы төлеуге шығыстардың пайыздық қатынасын анықтау. Мұнда шығындардың салыстырмалы салмағы келесідей есептелінеді:

$$2) \quad \text{Бидайдан сорттық тартылған ұн: } 86,8\% = \frac{(9900 \times 100\%)}{11400}$$

$$3) \quad \text{Қарабидайдан тартылған ұн: } 13,2\% = \frac{(1500 \times 100\%)}{11400}$$

4) Еңбекақы шығындарын сорттық тартылған ұн арасында бөліп көрсету:

$$1500000 \times 86,8 = 1302000 \text{ теңге сорттық тартылған ұнға}$$

$$1500000 \times 13,2 = 198000 \text{ теңге қарабидайдан тартылған ұнға}$$

Сонымен, тартылған ұндар арасындағы бұл көрсеткіштерді есепке ала отырып, ұн тарту кәсіпорынында негізгі жұмысшылар еңбекақысына шығындар бөлінеді.

Өнімнің нақты түрімен байланысты емес, уақытпен жұмыс істейтін жұмысшылардың негізгі еңбекақысы кесімді жұмысшылардың тікелей еңбекақысына пропорционалды түрде көрсетіледі.

Мерзімді жұмыскерлерге еңбекақы есептеу жұмысқа шығу кестесі және пайдаланылған уақыттың табельдік есебі, ал кесімді жұмыскерлерге ауысым кезінде өнім шығаруды растайтын құжаттар және кесімді жұмысқа өкімхат негізінде жүзеге асырылады.

Ұн тарту кәсіпорындарында еңбекке ақы төлеу шығындарын есепке алу үшін 8112 «Өндіріс жұмысшыларының еңбекақысы» шоты қолданылады, ұн тарту өндірісінің түрлері бойынша талдамалық шоттар ашылады.

Сонымен, бұл шоттарға келесідей талдамалық шоттар апарылуы мүмкін:

- 8112/1 – майда тартылған ұн өндірісі жұмысшыларына еңбекақы төлеу;

- 8112/2 – ірі тартылған ұн өндірісі жұмысшыларына еңбекақы төлеу;

Шоттардың үлгілік жоспарына сәйкес еңбекақы бойынша қызметкерлермен есеп айырысу есебі 3350 «Еңбекақы төлеу бойынша қысқа мерзімді берешек» шотында жүргізіледі. Негізгі өндіріс жұмысшыларына

негізгі және қосымша еңбекақы есептеудің жалпы сомасына келесідей жазба беріледі:

Дебет 8112 Кредит 3350

Тартылған ұн өнімін өндіру есебі бойынша алғашқы құжаттар қабылданғаннан кейін өңдеуге жатқызылады және еңбекақы есептеу бойынша негіз болып саналады.

Еңбекақыны үлестіру үшін келесідей құжаттар қолданылады, нарядтар, рапорттар, маршруттық парақ, жұмыс уақыты есебінің табелі. Қызметкермен есеп айырысуды рәсімдеу үшін қолданылатын негізгі талдамалық есеп тіркелімі есеп айырысу-төлемдік тізімдеме болып табылады, мұнда еңбекақы бойынша қызметкермен барлық есеп айырысулар көрсетіледі. Бұл құжаттардың айлық қорытындылары «Еңбекақыны үлестіру» әзірлемелік кестесінде есеп пен калькуляциялаудың объектілері бойынша топталады. Кестенің мәліметтері 8112 шоты бойынша айналым-қалдықтық тізімдемеге көшіріледі.

Теория жүзінде негізгі өндірістің еңбегіне ақы төлеу шығындарын есептен шығару бойынша құжаттарды рәсімдеу кезінде өндіріс шығындарының коды бекітіледі, ол өнімнің (жұмыс, қызмет) түрлері бойынша еңбекақының барлық сомасын топтауға мүмкіндік береді.

Бухгалтерия жұмысшылардан қабылданған өнімнің саны және сапасы бойынша жұмысшыларға есептелген еңбекақы сомасының сәйкестігін бақылайды.

Еңбекақы шығындарымен тығыз байланыста еңбекақыдан аударымдар тұрады. Қазіргі уақытта шығындардың тобына бюджетке әлеуметтік салық бойынша аударымдар кіреді. Жұмыс берушінің жұмысшылардың табысына резиденттерге де резидент еместерге де төленетін, сонымен қатар жеке тұлғаларға (жеке кәсіпкерлер, қорғаушылар және жеке нотариустарды қоспағанда) көрсетілген ақылы қызметке төлемдер шығындары әлеуметтік салықты есептеу үшін негіз болып табылады.

Осы салықты (2004 жылы) жинаудың басында Қазақстанның азаматтарына және шетелдік мамандарға табыс төлемдеріне шығындар ретінде салық заңнамасымен әлеуметтік салықты есептеу бойынша кемімелі шкала қарастырылды.

Қазіргі уақытта (2016 жылы) бюджетке төленетін әлеуметтік салықтың мөлшері жұмысшылардың барлық категориялары үшін 11%-дық бір мөлшер бойынша жүзеге асырылады [105,с. 278].

Қазіргі кезде кәсіпорынның осы аударымы сараланған түрде жүргізіледі, әрбір жұмысшының еңбекақы мөлшеріне тәуелді болады, бұл еңбекақы сомаларынан еңбекақы қоры құрылады, яғни жұмысшыларға еңбекақы мөлшері көп болса, ставка мөлшері төмен болады, сонымен қатар 8113 «Өндіріс жұмысшыларының еңбекақысынан аударымдар» шоты дебеттелінеді және 3150 «Әлеуметтік салық» шоты кредиттелінеді.

Сонымен еңбекақы шығыстарына ұқсастық бойынша, бұл шоттарға келесі талдамалық шоттар апарылуы мүмкін:

- 8113/1 – Майда тартылған ұн өндірісі жұмысшыларының еңбекақысынан аударымдар;

- 8113/2 – Ірі тартылған ұн өндірісі жұмысшыларының еңбекақысынан аударымдар.

Әлеуметтік салық бойынша сәйкес қосымшаларымен тоқсандық әлеуметтік салық бойынша есептілік-декларация қарастырылған, ол салық органдарына келесі есептік тоқсанмен айдың 25-ші күніне дейін ұсынылуы керек.

Жоғарыда көрсетілгендерден байқағанымыздай, еңбекақыға және одан аударымдарға шығындар есебінің негізгі мақсаты республикадағы заңнамаға сәйкес жүзеге асырылады. Жүргізілген зерттеуді негізге алсақ, тартылған ұн өнімін шығару бойынша алғашқы құжаттама енгізу қажеттілігі талап етілетіндігін көрсетеді.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының көп үдерістік өндірістік кезеңінде негізгі құралдар өздерінің техникалық қасиеті мен сапасын жоғалтады – тозады және өнімнің өзіндік құнында олардың үлесі жоғары, соған байланысты астықты сақтау және майдалау үдерісі жоғарғы деңгейде механикаландырылған және автоматтандырылған.

Шетелдік және отандық экономистердің айтуынша [43, с. 64-65; 110, 111, 112], құндық тозудың шығындардан өндіріске қосу жолымен құралдардың жинақталу есебінен орны толтырылады. Сондықтан да бұл шығыстар негізгі құралдардың амортизациясы ретінде жеке экономикалық элемент болып табылады.

Кәсіпорындардың басқару есебінде амортизация маңызды орынға ие, өйткені кәсіпорынның шығындарында амортизацияға айтарлықтай орын беріледі (үлесі 3-15% аралығында өзгеруі мүмкін). Бұл кәсіпорындардың қатарына астық сақтау және ұн өндіру кәсіпорындары да жатады. Негізгі құралдардың амортизациясы есебінің бірыңғай әдістері бар. Негізгі құралдардың амортизациясы есебімен байланысты сұрақтарды көптеген көрнекті отандық және шетелдік ғалымдар зерттеді, атап айтсақ: Абшукуров Р.С., Мырзалиев Б.С. [111], Безруких П.С. [110], Радостовец В.К. [43], Рахимбекова Р.М. [112].

Отандық тәжірибеде негізгі құралдар амортизациясының есебі 16 «Негізгі құралдар» ҚЕХС реттелінеді және 2420 «Негізгі құралдардың амортизациясы» шоты қолданылады.

Элеваторлар, ұн тарту кәсіпорындары негізгі құралдар бойынша амортизация есептеу кезінде келесі талаптарды жетекшілікке алады:

- объектінің амортизацияланатын құны пайдалы қызмет көрсету мерзімі ағымында жүйелі түрде есептен шығарылады;
- амортизацияның қолданылатын әдісі объектіде бекітілген ұйымның экономикалық тиімділікті қолдану үдерісін бейнелеуі қажет;
- амортизациялық аударымдар әрбір кезеңде шығыс ретінде танылуы керек, егер де олар басқа активтердің баланстық құнына кіріп кетпесе.

Басқару есебінде 16 «Негізгі құралдар» ҚЕХС сәйкес амортизация есептеу үшін келесідей әдістер қолданылуы мүмкін [99,с. 225]: сызықтық (тіксызықтық) әдіс; өндіріс көлеміне пропорционалды түрде амортизация есептеу (өндірістік әдіс); азайып отыратын қалдық әдісі.

Негізгі құралдардың әр түрлі объектілеріне әртүрлі әдістерді қолдануға рұқсат етіледі.

Ұйыммен таңдалған амортизация есептеу әдістері есеп саясатымен анықталулары қажет және бір есептік кезеңнен екінші есептік кезеңге дейін бірреттілікпен қолданылады, бірақ активтерден болашақ экономикалық пайда алу барысында ұсынылған қағидаларға өзгерістер енгізілуі мүмкін болып саналады.

Өндіріске апарылатын негізгі құралдарға амортизация есептеу барысында келесі жазу көрсетіледі: Дебет 8410 Кредит 2420.

Теорияда негізгі құралдардың амортизациясын есептеу үшін инвентарлық карточка мәліметтері негіз болып табылады. Негізгі құралдардың тозу сомасының есебі әрбір есептеу әдісі бойынша жеке-жеке «Негізгі құралдар бойынша амортизациялық аударымдар сомасының есебі» әзірлемелік кестесінде есептелінеді. Бұл кестелердің мәліметтерін басқа «Негізгі құралдардың тозу сомасының жиынтығы» әзірлемелік кестесіне көшіреді.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарының тәжірибелік қызметінде, соның ішінде «Элеватор «Цесна-Астық»» ЖШС амортизация есебі бойынша әзірлемелік кестелер қолданылмайды, сондықтан да ұн тарту өнімінің қай түріне амортизациялық аударымдарды нақты апару қажеттілігі анықталмайды.

Сонымен, өндіріс үдерісінде негізгі құралдардың маңыздылығы жоғары, сондықтан да амортизация есептеу үшін негіз ретінде бұл активтердің нақты бары, қоғалысы, жағдайы және қолданылуының тиімділігі туралы ақпараттар жинауға ерекше талаптар қойылады.

Шығындардың тағы да бір элементі өзге де шығыстар болып табылады.

Алданиязов К. Н. [6,с. 198] пікірі бойынша, «Өзге де шығыстар кәсіпорында өндіріс барысында шығындар сметасының құрылымында амортизациялық аударымдармен тең дәрежеде маңыздылыққа ие болады, олар шығындардың екі тобына бөлінеді: кәсіпорынды күту шығындары және жалпышаруашылық шығындар».

Ресей экономистері Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. шығындардың осы элементіне келесілерді аарады, «өндірісті және өнімнің жаңа түрлерін дайындау және игеру шығындары, өзге де өндірістік шығындар, соның ішінде құралдардың тозуын қалпына келтіру және мақсатты тағайындауды бейімдеу, өзге де арнайы шығыстар» [110,с. 231].

Жоғарыда айтылғандарға қарап ескеретін жағдай, кәсіпорынның өзге де шығыстарына метриалдық шығындар мен еңбекке ақы төлеу шығыстарынан басқа барлық шығыстарды апаруға болады. Осы шығыстардың барлығы жүкқұжат шығыстарының құрамында есептелінеді және сәйкесінше 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шотында бейнеленеді.

Өзге де шығыстардың маңызды түрінің бірі өнімді ағымдағы өндірумен байланысты шығындар ғана емес, сонымен қатар өндірісті, өнімнің жаңа түрлерін дайындау және игерумен байланысты шығыстар да жатады. Бұл астықты қайта өңдеу саласы, элеватор «Цесна-Астык» ЖШС-гі үшін де маңызды.

Жаңа өндірісті дайындау және оны игеру шығыстарының ерекшеліктері бұл шығындарды жүргізу және жаңа өнімді шығаруда уақыттың сай келмеуі. Бұл шығыстарды есепке алу үшін «Өндірісті дайындау және меңгеру шығыстары» бабы қарастырылмаған.

Өнімнің (жұмыс, қызмет) өзіндік құнына кіретін өндірісті дайындау және меңгеру шығыстарына келесі шығындар жатады [110,с. 231]: дайындық жұмыстарына (аймақты тазалау, туылу орнын бағдарлау) шығындар; жаңа кәсіпорын, өндіріс және агрегаттарды меңгеру (іске қосылатын шығыстар) шығындары; өнімнің жаңа түрі өндірісін дайындау және меңгеру; ғылыми-зерттемелік, тәжірибелік-конструкторлық жұмыстың арнайы, салалық қорларына аударымдар және ғылымды қажет ететін өнімнің жаңа түрлерін меңгеру.

Мұндай шығындардың пайда болуы меңгерудің қарқындылығы және тиімділігіне тәуелді, оларды тартылған ұнның тікелей өзіндік құнына апарарды. Өндірісті дайындау және меңгеру шығындарын өнімнің өзіндік құнына апару кезінде келесідей бухгалтерлік жазба жүзеге асырылады: Дебет 8110 Кредит 1620.

Астықты қайта өңдеу салалары кәсіпорындарын зерттеу барысында дәлелденгендей, құрал-жабдықтарды күту және пайдалану бойынша шығыстар да маңызды үлеске ие, яғни мәні жоғары. Жоғарыда көрсетіп кеткеніміздей, астық жүктерін қабылдау, жөнелту үдерісі толығымен механикаландырылған және басқарудың орталықтанған құрылғысымен жүзеге асырылады, ұнды майдалау үдерісі де сол сияқты толығымен автоматтандырылған және механикаландырылған, сондықтан да мұндағы машиналар мен құрал-жабдықтарды үнемі жақсы жағдайда ұстау талап етіледі.

Өкінішке орай, жоғарғы технологиялық жабдықтардың бар болуына және олардың жүккүжат шығыстарының құрамындағы маңызды үлесіне қарамастан, «Концерн «Цесна-Астык» ЖШС-де оларға жеке бап қарастырылмаған, яғни олар жүккүжат шығыстарының құрамында қарастырылады. Сондықтан да «Жабдықтарды күту және пайдалану бойынша шығыстар» бабын көрсетуді ұсынамыз.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарындағы жабдықтарды күту және пайдалану бойынша шығыстарға келесілер жатады:

- жабдықтарды пайдалану (майлау материалдарының, көмекші материалдардың құны);
- жабдықтарды және көлік құралдарын ағымдағы жөндеу;
- цех құралдарының амортизациясы;
- жабдықтарға қызмет көрсетуші жұмысшылардың еңбекақысы және еңбекақыдан аударымдар.

Берілген шығындар жоспарлық мөлшерлеменің 1 т өңделетін астықтың қатынасында тартылған ұн және коэффициенттер бойынша бөлуге жатады [108,с. 194]. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында өзге де шығыстарға өндірісті ұйымдастыру және оны басқарумен байланысты, яғни жүкқұжат шығыстары жатады.

Өндірістік жүкқұжат шығыстары (цехтық шығыстар) цехқа қызмет көрсету, ұйымдастыру және жұмысын басқару кезінде туындайды, өйткені цех шығыстары жеке алынған цехтың қызметімен байланысты. Астықты өңдеу саласының кәсіпорындары басқарудың цехтық құрылымына ие, сондықтан да өндірістік (цехтық) жүкқұжат шығыстары 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шотында шығындардың баптарына сәйкес негізгі және көмекші өндіріс цехтары бойынша есепке алынады. Экономикалық элементтері бойынша шығындар есебінің тәжірибесінде өндірістік жүкқұжат шығыстары өзге де шығыстардың құрамында көрсетіледі. Өндірістік жүкқұжат шығыстарының құрамы жоспарланады және әрбір цех үшін олар бойынша смета жасалынады.

Астықты өңдеу кәсіпорындарының өндірістік (цехтық) жүкқұжат шығыстарына келесі баптар жатады:

- басқару аппаратын күтіп ұстау.
- өзге де цехтық қызметкерді күтіп ұстау.
- ғимараттар, құрылыстар және құрал саймандардың амортизациясы.
- ғимараттар, құрылыстар және құрал саймандарды күтіп ұстау (цехтың шаруашылық қажеттіліктеріне материалдардың құны, отын және энергияның құны, цехтарда газ қосу, дизенсекция бойынша шығыстар).
- ғимараттар, құрылыстар және құрал саймандарды ағымдағы жөндеу.
- коммуналдық қызметтер.
- еңбекті қорғау
- өзге де шығыстар (астық қолхаттарын сақтандыру, сыйақылар, материалдық марапаттау, біліктілікті жоғарылату)

8411-8418 талдамалық шоттарында есептелген әрбір цехтың шығыстары ай сайын 8410 «Жүкқұжат шығыстары» жинақтаушы шотына апарылады.

Шоттардың үлгілік жоспарында жабдықтарды күту және пайдаланудың шығыстар есебі үшін жеке шот қарастырылмаған, олар өзге де жүкқұжат шығыстарының құрамында 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шотында көрсетіледі.

Талдамалық есепті нақты жүргізу үшін 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шотына жеке талдамалық шоттар ашуды ұсынамыз:

- 8419 «Ауыспалы өндірістік жүкқұжат шығыстары»;
- 8420 «Тұрақты өндірістік жүкқұжат шығыстары».

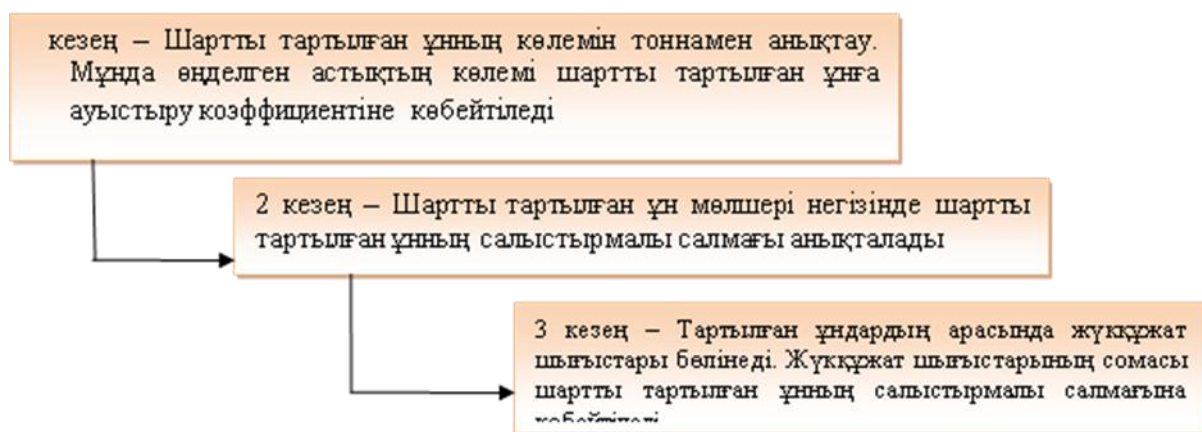
Мұндай әдіс кезінде жүкқұжат шығыстарының айнымалы және тұрақты бөліктерін анықтаумен байланысты есеп жұмыстарының еңбек сыйымдылығы айтарлықтай төмендейді, ол өз кезегінде оны талдамалық мақсаттар үшін қолдануға мүмкіндік береді. 2.3 бөлімде талдамалық мақсаттар үшін айнымалы және тұрақты шығындар есебін жүзеге асырудың жолдары қарастырылады.

Әрбір цехтың өндірістік жүкқұжат шығыстары осы цехта дайындалған өнімнің өзіндік құнына кіреді [43, с. 656; 110, с.239].Элеваторларда басқарудың

цехтық емес құрылымы қолданылады, осымен байланысты бұл шығыстар жүкқұжат шығыстарының жалпы сметасына қосылады және астықты сақтау, кептіру және қайта дайындау бойынша қызметтің өзіндік құнына тікелей апарылады. Көмекші өндірістің жүкқұжат шығыстары негізгі өндіріс үшін көмекші өндіріспен орындалған жұмыстар мен қызметтің өзіндік құны арқылы өнімнің өзіндік құнына енгізіледі. Ұн тарту кәсіпорындарының қолданыстағы тәжірибесінде өндіріс жұмысшыларының негізгі еңбекақысы негізінде пропорционалды бөліп тарату әдістемесі жиі қолданылады. Дегенмен, бұл әдістеме цехтың ішінде әртүрлі тартылған ұн бойынша жүкқұжат шығыстарын бөлмейді, яғни тартылған ұнның түрлері бойынша жүкқұжат шығыстарын бөлу қажеттілігі туындайды.

Біз коэффициенттерді қолдану арқылы тартылған ұн бойынша жүкқұжат шығыстарын бөлу әдістемесін қолдаймыз, бұлар Казакова Г.Н. [113], Карагодин Д.А. [114] авторларының жұмыстарында келтірілген.

Осы әдістеменің шегінде қолданылатын коэффициенттер өнімнің өзіндік құнының жылдық жоспарын (бюджеттерде) құру кезінде жасалынады және жыл ағымында жоспарлық, сонымен қатар нақты жүкқұжат шығыстарын бөліп тарату кезінде қолданылады. Жоспарда көрсетілген коэффициенттерді қолдану арқылы шығыстарды бөлу есебі өндіріс жұмысшыларының еңбекақысын бөлуге ұқсас жүргізіледі. Шартты тартылған ұнды есепке ала отырып, тартылған ұнның әрбір түрі бойынша жүкқұжат шығыстарын таратып бөлу коэффициенттері келесідей: бидайдан үшінші сортты ұн тарту – 2; бидайдан екінші сортты ұн тарту – 1,9; бірінші сорт ұнға бидайдан бірінші сорттық ұн тарту – 1,65; екінші сорт ұнға бидайдан бірінші сорттық ұн тарту – 1,3; бидайдан ерекше ұн тарту – 1; карабидайдан ұн тарту – 2,5; карабидайдан екінші сорттық ұн тарту – 2,5; қабығы сыдырылған карабидайдан ұн тарту – 1,25. Есептіліктің өзі келесідей тәртіпте жүзеге асырылады (сурет 8).



Сурет 8 – Коэффициенттік әдіспен ұн тарту кәсіпорындарында жүкқұжат шығыстарын бөлу тәртібі

Ескерту – Зерттеулер негізінде автормен құрастырылды [114, с.233-236]

Жоғарыда көрсетілген әдіс негізінде мысал арқылы жүкқұжат шығыстарын бөлудің есебін қарастырайық.

Жоғарыда келтірілген коэффициенттердің негізінде шартты тартылған ұнда тоннамен өнімнің саны:

$$1) \quad 7350 \text{ т} = [(3000 \times 1,9) + (1500 \times 1,1)] = 5700 + 1650]$$

Тартылған ұнның салыстырмалы салмағын анықтау:

$$2) \quad \text{бидайдан екінші сорт ұн тарту: } 77,56\% = \frac{(5700 \times 100\%)}{7350}$$

$$3) \quad \text{қарабидайдан ерекше ұн тарту: } 22,44\% = \frac{(1650 \times 100\%)}{7350}$$

Сорттық тартылған ұндар арасында жүкқұжат шығыстарын бөліп тарату (800000 теңге.):

$$800000 \times 77,56\% = 620480 \text{ теңге екінші сортты тартылған ұнға}$$

$$800000 \times 22,44\% = 179520 \text{ теңге ерекше тартылған ұнға}$$

Осылайша, ұн тарту өндірісінің ерекшеліктерін есепке ала отырып, өнім түрлері және тартылған ұн бойынша жүкқұжат шығыстарын бөлу әдісін қолдану нақты есепті ұйымдастыруға мүмкіндік береді, яғни оларды өнім түрлерінің өзіндік құнына нақты апарады.

Өндірісті дайындау және игерумен байланысты болашақ кезең шығындарының талдамалық есебі 8410 шоты бойынша айналым-қалдықтық тізімдемесінде көрсетіледі, шығыс түрлері және баптар бойынша смета бекітеді.

Осылайша, кәсіпорындарда өзге де шығыстар есебін дұрыс ұйымдастыру берілген шығыстар бойынша сметалардың сақталуына бақылауды өз уақытында жүзеге асыруға және өндірістік емес шығыстарды іздеуге, қысқартуға, анықтауға және себептерін жоюға мүмкіндік береді.

Өндіріске шығындар есебі өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаумен тығыз байланыста қызмет көрсетеді, яғни бір үдеріс, мұнда өнімнің жекелеген түрлері арасында шығындарды бөлу әдістері, шығындар есебін ұйымдастыру және калькуляциялау бір-бірімен тығыз байланысты.

Өзіндік құн және кәсіпорын қызметінің қаржылық нәтижелері туралы сенімді мәліметтер алудың маңызды факторы өндіріс шығындарының құрамын анықтау болып табылады, шығындарды анық жіктеу – есепті дұрыс ұйымдастыруға және өнімнің өзіндік құнын есептеуге маңызды алғышарт болып табылады.

АӨК-нің өңдеу кәсіпорындарындағы негізгі көрсеткіштердің бірі өнімнің өзіндік құны болып табылады. Өнімнің, орындалған жұмыстың, көрсетілген қызметтің жеке түрі бірлігінің өзіндік құнын есептеу калькуляция деп аталады. Жоспарлық, сметалық, нормативті, күтілетін және есептік (нақты) калькуляциялар бар [43, с.691; 49, с.62-63; 110, с.286].

Шығындар есебі басқару есебінің маңызды элементінің бірі болып табылады, ол әртүрлі әдістерді қолдану негізінде құрастырылуы мүмкін болып саналады.

Көптеген авторлар калькуляция әдісін өнім бірлігінің өзіндік құнын есептеу үшін қолданылатын әдістер жүйесі ретінде түсінеді.

Біздің пікіріміз бойынша, шығындар есебі әдісіне дәл анықтаманы экономистер Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. берді. «Өндіріске шығындар есебі әдісі және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау ретінде ұйым әдістерінің жиынтығы түсіндіріледі, өнімнің нақты өзіндік құнын анықтауды және өнімнің өзіндік құнын қалыптастыру үдерісіне бақылау жасау үшін қажетті ақпаратпен қамтамасыз ететін өндіріс шығындарын құжаттау және бейнелеу [110,с.291].

К.Друри өнімнің өзіндік құнына қайта сату үшін сатылып алынған немесе өндірілген тауарларға қатысты шығындардың кіретінін белгілейді [45,с. 32].

Бухгалтерлік есеп аумағындағы барлық мамандардың зерттеулері бойынша әдісті таңдау өндіріс тұрпаты, аяқталмаған өндірістің болуы, өндіріс кезеңінің ұзақтығы, өндірілетін өнім тізімдемесі, өндірістің күрделілігімен анықталады.

Калькуляцияның дұрыстығы көп жағдайда шығыстар бабын таңдауға, есеп және калькуляциялау объектісіне, калькуляцияланатын бірліктерге, жүкқұжат шығыстарын бөлу әдісіне тәуелді.

Өндіріске шығындар есебінің ерекшелігі өндіріс технологиясының ерекшелігімен, шығындар есебі және калькуляциялау объектісін таңдаумен байланысты.

Шығындар есебі объектілері бойынша өзіндік құнды басқару мақсаттары үшін өндіріс шығындарын топтау жүргізіледі. Өндіріс шығындарының барлық түрі нормативті калькуляциямен қарастырылған ағымдағы мөлшер бойынша есептелінеді; ауытқу туындаған бөлімді және ауытқудың себебі мен кінәлілерді көрсете отырып, ағымдағы мөлшерден нақты шығындардың ауытқуының жедел есебін жеке жүргізеді; ұйымдастырушылық-техникалық шараларды енгізу нәтижесінде шығындардың ағымдағы мөлшеріне енгізілетін өзгерістерді есепке алады және осы өзгерістердің өнімінің өзіндік құнына қалай әсер ететіндігін анықтайды.

Шығындар есебі объектісі және калькуляциялаудың объектісі ретінде шығындарды топтаудың бірдей белгілері көрсетілуі мүмкін және керісінше бұл белгілер бір ұйымның ішінде әртүрлі болуы мүмкін.

Себебі, АҚӨК аяқталмаған өндірісі (АӨ) болмайды, өндірістің қысқа кезеңі, өнімнің бірнеше түрін шығару, солай болғандықтан:

1. калькуляциялық бірлік – 1 т ұнның негізгі түрлері мен сорттары.

2. калькуляция объектілері – тартылған ұн (бір сорттық, әртүрлі сорттық) және шикізатты өңдеу түрлері.

Шығындар есебінің және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың көптеген әдістері бар.

Сонымен бірге олардың барлық жиынтығын ресейлік ғалым-экономистер Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. келесідей түрде топтайды [110, с. 291]:

- бақылаудың жеделдігі бойынша әдістерді өнім өндірісі үдерісіндегі шығындар есебі әдісі және өткен шығындар есебінің әдісі деп екіге бөлуге болады;

- шығындар есебінің объектілері бойынша жаппай және сериялық өндірістегі шығындар есебінің әдісі және жеке, сонымен қатар майда сериялық шығындар есебінің әдістерін көрсетуге болады.

Екі топқа ерекше жіктемені Суйц В.П. береді [30, с. 84]:

1 топ «жекешеленген» - тапсырыстық, тапсырыстық-нормативтік;

2 топ «жаппай» - қайта бөлістік, үдерістік, бұйымдық, нормативтік.

Ал, Карпова Т.П. үш белгісіне дейін кеңейтеді [23, с. 191]:

- топтаудың объектілері бойынша (тапсырыстық жүйе, үдерістік жүйе);

- мөлшерлеу дәрежесі бойынша (нақты шығындар жүйесі, нормативтік шығындар жүйесі);

- шығындарды қамту толықтығы бойынша (толық шығындар жүйесі, ішнара шығындары жүйесі).

Осындай жіктемені отандық экономистер Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д. да ұстанады [13, с. 113].

Басқару есебі бойынша біз зерттеген әдебиеттер көрсеткендей, шетелдік тәжірибеде шығындар есебі және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялаудың келесідей әдіснамасын қолдану мақсатқа сай:

1. америкалық жүйеде – тапсырыстық калькуляциялау, үдерістік калькуляциялау, операциялық калькуляциялау, өндірілетін және жанама өнімдерді бірге калькуляциялау, «директ-костинг» жүйесі, «стандарт-кост» жүйесі, ABC жүйесі [34, 45].

2. француздық жүйеде – эмпирикалық әдіс, біртектес бөлімдер әдісі [115];

3. германдық жүйеде – жай калькуляция, баптық калькуляция, кешендік калькуляция [116].

Өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау шығындары есебінің әдісін таңдау көп жағдайда өндіріс технологиясының ерекшеліктеріне, астықты қайта өңдеу кәсіпорындарын басқарудың мақсаты мен міндеттеріне тәуелді. Калькуляциялаудың анықтығын қамтамасыз ету үшін өндіріс шығындарының жақсы құрылған есебі қажет. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында шығындар есебі өндірісті ұйымдастыру ерекшеліктеріне тәуелді және соларға қатысты шығындар есебінің жай (элеватор, АҚК) және қайта бөлістік (диірмен зауыты) әдісін қолдану қажет. Тартылған ұн өнімінің өзіндік құнын калькуляциялау баптары бойынша жүргізіледі, ал ұн шығаруға нақты шығындар өндірістің негізгі кезеңдері (бөлімшелері) бойынша ұнның

сорттарына қарай топтастырылады, сонымен қатар өндірістің ерекшелігі және кәсіпорындардағы басқару калькуляциялық баптардың мазмұнын анықтайды. Әдетте көптеген астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында калькуляциялаудың коэффициенттік әдісі қолданылады. Оны қолдану тиімді, өйткені өндіріс үдерісі ағылмалы болып саналады, яғни астық салмағының анықталған мөлшерінен әртүрлі сорттық ұн тарту бойынша ұнның бірнеше сорттарын бір уақытта алады. Коэффициенттік тәсіл әдістемесіне сәйкес шығындардың жалпы сомасы бекітілген арақатынас бойынша тартылған ұн өнімінің нақты сорттары және түрлерінің арасында бөлінеді. Сонымен қатар өнімнің бір түрі негізгі болып саналады да бір бірлігіне алынады.

Бидайдың қатты сорттарынан ұн тарту кезінде қолданылатын шартты коэффициенттерге келесілер жатады [108, с. 213]: Жоғарғы сорт ұны – 10,3; Бірінші сорт ұн – 6,9; Екінші сорт ұн – 5,7; Кебек – 1,0.

Көп сорттық ұн тарту кезінде жинақталған шығындарды бөлу үдерісі келесідей кезектілікте жүргізіледі:

1. калькуляцияланатын тартылған ұн өнімі бойынша шартты бірліктердің жалпы сомасы анықталады, бұл үшін өнімнің әрбір сортының көлемі тоннамен шартты коэффициентке көбейтіледі;

2. тартылған ұн бойынша шығындарды шартты бірліктердің жалпы көлеміне бөлумен бір шартты бірлікке шығын сомасы анықталады;

3. бір шартты бірлік шығындарын әрбір сорттың шартты бірліктерінің көлеміне көбейту арқылы өнімнің әрбір сортының өндірістік өзіндік құны анықталады;

4. сорт бойынша алынған соманы әрбір сорттың физикалық салмағына бөлу жолымен сорт бойынша 1т өнім бірлігінің өзіндік құны анықталады;

Мысал үшін, Концерн «Цесна-Астық» №1, №2 диірмен кешендерінде сорт бойынша және өнімнің бірлігіне шығындарды бөліп көрсетумен өнімнің өзіндік құнының есебі 5 кестеде көрсетілген. 239032 мың теңге үшінші сортты тартылған ұн бойынша өндіріске жиынтық шығындармен ұнды шығару 4500 тоннаны құрады.

Кесте 5 – Коэффициенттік әдіс кезінде тартылған ұн өнімінің өзіндік құнын есептеу

№ р/ р	Ұн сортының атауы	Саны, т	Шартты коэффи- циент	Өнімнің шартты бірлігінің сомасы	Өндірістік өзіндік құн, мың тг..		Өндірісті к өзіндік құн 1 т, мың тг.
					бір шартты тоннамен	Сорт тар	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	«Цесна» ұны бидайлық жоғарғы сорт	655	7,1	4651	9,8	45580	69,5
2	«Цесна» ұны бидайлық бірінші сорт	1420	6,5	9230	9,8	90454	63,7

5 – кестенің жалғасы

1	2	3	4	5	6	7	8
3	«Цесна» ұны бидайлық екінші сорт	1575	5,7	8976	9,8	87965	55,8
4	«Цесна» ұнтақ жармасы	90	8,6	774	9,8	7585	84,3
5	Кебек	760	1,0	760	9,8	7448	9,8
	Барлығы	4500	-	24391	9,8	23903 2	-
Ескерту – Әдебиеттер [108] және зерттеу объектісінің калькуляция мәліметтері негізінде автормен құрастырылды							

Ұнның осы құнына ыдыстың құны да қосылады. Зерттелініп отырған кәсіпорындарда майда ыдыстарға шығарылатын ұн мен жарманы өлшеп орау жүргізіледі, сондықтан да өлшеп орау бойынша қызметтерге де калькуляция жасалынады.

Ақмола облысындағы ұн шығарушылар ұнды әртүрлі ыдыстарға өлшеп орайды. Ұн қағаз ыдыстарға және полипропиленді қапшықтарға қапталынып салынады.

Ұнды өлшеп орау калькуляциясы ұнның әрбір салмағына құрылады, жоғарыда көрсетілгендей, «Цесна-Астық» өнімдеріне 0,5, 1, 2, 3, 5, 10, 25, 50 кг құрайды.

1т ұнды өлшеп орау бойынша қызметтің өзіндік құны анықталған салмақта қапталған өнімнің барлық көлемі бойынша бөліп өлшеуге шығындарды бөлу арқылы анықталады.

Ұйымның шығындарын басқару күрделі үдеріс болып табылады. Ол өзінің маңыздылығы бойынша кәсіпорынның барлық қызметін басқаруды білдіреді, өйткені болып жатқан өндірістік үдерістердің барлық жағын қамтиды.

Шығындар есебін және өзіндік құнды калькуляциялауды жүргізудің сапасын жақсарту үшін шығындар есебінің қайта бөлістік әдісін қолдану аясында жоғарғы тиімділікті алу үшін, астықты қайта өңдеу кәсіпорындары қызметінің ерекшелігін есепке алатын шығындардың экономикалық элементтері шегінде шығындар есебін жоспарлы, кезең бойынша және әдіске сай жүргізу қажет.

Зерттеу барысында көріп отырғанымыздай, өнімді дайындауға материалдарды жіберу әрқашан да осы шикізатты қолдану болып табылмайды. Зерттелініп отырған кәсіпорындарда материалдық шығындарды дұрыс анықтау үшін, біз шығындар есебінің нормативтік әдісінің элементтерін енгізуді ұсынамыз, атап айтсақ инвентарлық әдістің көмегімен ұнды өндіру үдерісінде материалдар шығынына бақылау жасау. Бұл әдістің маңыздылығы есептік мерзім басында олардың қалдығын есепке ала отырып, есептік мерзімде өндіріске оларды жіберу мен түгендеу мәліметтері бойынша қалдықтардың арасындағы айырмашылықты анықтау.

Сонымен бірге цехтарда өндіріске материалдардың нақты шығынының тізімдемесін қолдану ұсынылады. Нысан бізбен Л қосымшасында көрсетілген.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындары үшін ұсынылған тізімдеме ұн тарту өндірісіндегі шикізаттар (астық) мен материалдардың (дәрумендер) нақты шығысын анықтауға және мөлшерден ауытқу сомасы есебін жүргізуге мүмкіндік береді. Есептік мерзімде (ай) өндіріске материалдардың нақты шығысы келесідей анықталады: кезең басындағы қалдықтан және есептік кезеңде цехқа түскендерден есептік кезең соңындағы қалдық алынып тасталынады. Осылайша, бір айға әрбір тартылған ұн бойынша материалдардың нақты шығысы анықталады, олар шығындардың бабы бойынша топталады.

Жоғарыда көрсетілгендерден ескере кету керек, АҚӨК шығындар есебінде шикізаттар мен материалдарды мөлшері және мөлшерден ауытқуы бойынша жеке көрсету керек. Нақты және нормативтік шығыстарды салыстыру материалдар шығысының мөлшерден ауытқуын анықтауға мүмкіндік береді. Технологиялық/бухгалтерлік қызмет қызметкерлері ауытқу себептерін анықтайды. Артық шығын себептерін жоюға жедел әсер ету және қорларды үнемдеу тәжірибесін жоғарылату мақсатында аз уақыт ішінде техникалық әдіс бойынша ауытқушылықтарды есептеу ұсынылады.

Зерттелініп отырған кәсіпорындар үшін жүйеге келтіру есебі және қолданыстағы мөлшерден ауытқуды таңдау мақсатында оларға код беру арқылы ауытқудың пайда болу себептерінің номенклатурасын жасау ұсынылады. Себептер коды және өнім түрлері құжаттарда жазылып қойылады, қосымша шығару немесе материалдарды ауыстыру. Рәсімдеуі бойынша алғашқы құжаттар бухгалтерияға беріледі, олар бекітілген уақыт мерзімінде ауытқулар туралы есепте ауытқуларды біріктіреді (Л қосымшасы).

Материалдар шығыны мөлшерінен ауытқу себептерінің тізімдемесі ұн өндірісі және оның өнімдерінің ерекшеліктеріне тәуелді болады.

Шығындар есебінің қайта бөлістік әдісін жетілдіру бойынша көрсетілген шараларды енгізу және жүзеге асыру, материалдық шығындар есебі бөлігінде шикізаттар мен материалдарды тиімді қолдану және олардың ауытқулары туралы ақпараттардың әрқашан да болуына, тартылған ұн өнімдерінің жеке түрлерінің өзіндік құнын дәлірек есептеуге мүмкіндік береді.

Осымен бірге астықты қайта өңдеу кәсіпорындарының лауазымды тұлғалары үшін (менеджерлер, өндіріс жетекшілері, әкімші) мұндай ақпараттарды қарастыру өндіріс үдерісін жақсартуға көмектесетін құрал болып табылады. Өндірістің нормативтік үдерістерінен ауытқуларды анықтаудың ұсынылған жолдары мақсатына жетеді, егер де өндіріс жетекшілері мен қызметкерлері кәсіпорын қызметін жақсартуға, пайданы жоғарылатуға және материалдық шығындарды үнемдеуге мүдделі болса.

Сонымен, қорыта келгенде, мөлшер есебі және одан ауытқу бойынша ұсынылған құжаттама қорлар туралы есептік ақпараттар жинаудың үдерісі мен оларды өнімнің өзіндік құнына қосу үдерісінің арасындағы байланыстырғыш түйін болып саналады. Материалдық шығындар есебінің бұл сызбасы ШПО

бойынша шикізаттар (астық) мен материалдарды тиімді қолданудың ынталандырушы әдісі болады, сонымен қатар жоғалтуларды төмендету.

Демек, өзіндік құнды және өндірісті басқару жүйесінде ұн тарту өнімдерінің жеке түрлерінің өзіндік құнын калькуляциялау және шығындар есебі үлкен маңыздылыққа ие. Экономикалық мазмұны бойынша шығындарды топтастыру өнімнің нақты түрінің өзіндік құнын бақылау және анықтау үшін маңызды болып табылады. Экономикалық элементтері бойынша шығындар есебінің жалпы әдіснамасы есеп жұмыстарын орындаудың анықталған бірізділігін ұсынады және келесі кезеңдерден тұрады:

- Кәсіпорынның элементтері бойынша шығындар туралы ақпарат есептік мерзім ағымында элемент түрлері бойынша 8110 шотында жинақталады.

- Кәсіпорындағы амортизациялық аударымдар, өзге де шығыстар туралы ақпарат 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шотының бөлімшелерінде жиналады.

- Құжаттық есеп шығындардың элементтері аясында жүргізіледі, мұнда алғашқы құжаттардың қорытындылары есептің автоматтандырылған нысанын қолдану арқылы тізімдемелерде топтастырылады.

Зерттелініп отырған кәсіпорындар ерекшеліктерінің бірі өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау кезінде өнімді шартты бірлікке ауыстыру болып табылады. Мұнда шартты коэффициенттер тартылған ұн және өнімнің түрлеріне шығындарды бөлу үшін қолданылады. Экономикалық элементтері бойынша шығындар есебін жетілдіру өндірісте шығындар есебі жүйесін оңайлатуға және басқару есебін ары қарай дамытуға бағытталған.

2.3 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқару жүйесін бюджеттендіру

Басқару есебін дамытуды талдау көрсеткендей, бүгінгі күні кәсіпорындар басқару есебінің жоспарлау, бюджеттендіру, талдау, бақылау, шығындарды оңтайландыру бойынша іс-шаралар жасау сияқты басқа да элементтеріне үлкен назар аударуда.

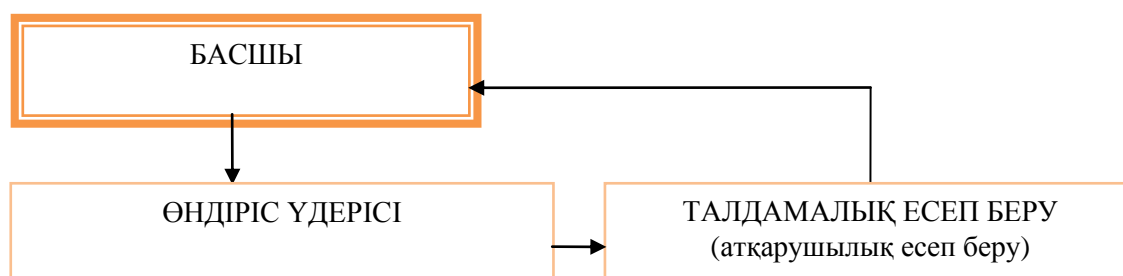
Кәсіпорындарда жоспарлау және бюджеттендіру жүйесін құру өзекті болуда, ол заманауи бухгалтерлік есептің ажырамас бөлігі ретінде қарастырылады.

Кәсіпорындарды, оның ішінде астықты қайта өңдеу кәсіпорындарын дамытудың заманауи беталысы толыққанды стратегиялық жоспарлауды және оның шегінде бюджеттендіруді қолдану қажеттілігін көрсетеді. Бұл өзекті болуда, өйткені дағдарыс және нарықтарды біріктіру жағдайында экономиканың талабы, өндірістік үдерістер және шығындарды оңтайландыру және басқару, өнімнің бәсекеге қабілеттілігін жоғарылату, ұйымдарда қабылданған шешімдерді бағалау.

Бюджеттендіру түсінігі көпқырлы, ол экономикалық ғылымның әртүрлі аумақтарында қолданылады.

Заманауи экономикалық әдебиеттерде [8, с.167-168; 13, с.224-226; 27, с.10; 34, с. ; 45, с.47-50; 117, 118] көрсетілгендей, басқару есебіндегі шығындар туралы ақпарат алдыңғы кезекте оларды жоспарлау және бақылау үшін қажет.

Осымен байланысты шығындарды жоспарлау және бақылау кезеңі пайда табу барысында ерікті жоспарлаудан басталады және жоспардан ауытқуды талдаудан кейін жаңа сапада қайталанатын. Бұл қызметтерді орындау үшін менеджерлер бюджет және орындау есебін игереді. Бұл байланысты Хорнгрен Ч.Т., Дж. Фостер көрсетеді (сурет 9).



Сурет 9 – Жоспарлау және бақылаудың басқарушылық кезеңі

Ескерту – Дереккөз [34, с.8]

Ақпараттар ішкі қолданушыларға жоспарлау және бақылау үшін қажет деген пікірмен көптеген авторлар келіседі.

Міне, Данилова Н.Ф., Сидорова Е.Ю. пікірі бойынша, басқарушылық бақылау құралдарының бірі бюджеттендіру механизмі болып табылады, оған кешендік үдерісте жоспарлау, қаржылық ағындар есебі және бақылау кіргізіледі [119].

Мұны Миржакыпова С.Т., Аппақова Г.Н., Иманкулова Ш.А., Бекова Р.Ж. да айрықша баса айтады, «...бюджеттік жоспарлау – бұл ұйымның құрылымдық бөлімшелері және қызметтік аймақтары бойынша шығындар мен кірістердің жеке бюджетін дайындау бойынша жоспарлаудың талдап тексерілген деңгейі [117,с. 134].

Ары қарай бюджеттендіру түсінігі мен үдерісін зерттеген авторлардың көзқарастарына тоқталайық:

- бюджеттендіру - бюджет деп аталатын, анықталған қаржылық құралдарды қолданатын, ішкі өндірістік басқарудың ақпараттық жүйесі болып табылады [118,с. 21].

- бюджеттендіру – бұл кәсіпорынның болашақ қызметін жоспарлау үдерісі, нәтижелері бюджет жүйелерімен рәсімделеді [120];

- бюджеттендіру – қаржылық есептіліктердің болашақтағы мәнін қысқа мерзімді жобалау әдісі, мұнда әрбір бап оның орындалуына жауаптыны алатындығына негізделген [121];

- бюджеттендіру – бұл жалпы мақсатқа жету үшін әрбір бөлімше мен әрбір менеджердің салымын анықтауға мүмкіндік беретін, бюджет (смета) және

экономикалық көрсеткіштердің көмегімен ұйым қызметін келісілген жоспарлау және басқарудың үдерісі [122].

Біздің ойымызша, берілген анықтамалар көрсеткіштер жиынтығымен бюджетті құру негізінде бюджеттендірудің осы немесе басқа да тағайындалуларын ашып көрсетеді.

Сондықтан да біз осы бағыттардың барлығын бір жерге жинақтауға тырыстық және өз түсіндірмемізді бердік: «Бюджеттендіру – жалпы ұйымның және оның құрылымдық бөлімшелерінің экономикалық көрсеткіштерін жоспарлау және бақылау мақсатында бюджет құруға негізделген ақпараттық жүйе».

Біздің көзқарасымыз бойынша, мұндай анықтама «жоспарлау-бақылау» басқарудың екі қызметін жүзеге асырудың қабілетіне бағытталған, басқару кезеңінің келтірілген үлгісіне бюджет сызбаларын құруға бағдарланған.

Көрсетіліп кеткендей, жоспарлау және ұйым қызметін басқару бюджеттер құру көмегімен жүзеге асырылады.

Отандық тәжірибеде «бюджет» термині басқару есебі жүйесінің пайда болуымен қолданылады. Алайда «смета» термині бухгалтерлік есеп жүйесінде көптен бері кеңінен қолданылады.

Апчерс Алан бюджетке келесідей анықтама береді: «Бюджет – бұл ұйымның мақсаттары немесе мақсатына жетуге бағдарланған квантифицирленген (сандық бейнеленген) жоспар» [123].

Толығырақ анықтаманы Щиборщ К.В. береді: «Бюджет – капиталдық, тауарлы-материалдық, қаржылық ресурстарды қолдану; ағымдағы және инвестициялық қызметті қаржыландыруға дереккөздер тарту; кірістер мен шығыстар; ақша қаражатының қозғалысы; инвестициялар (капиталдық және қаржылық салымдарға) бойынша анықталған мерзімге кәсіпорын жоспарының бірорталықтан бекітілетін көрсеткіштерінің сандық көрінісі болып табылады» [124].

Бюджеттер құндық бағалануда жүзеге асырылады және көп деңгейде болжамдаудың әдістерін қолданады, яғни кірістер мен шығыстардың болашақтағы жағдайын бейнелейтін қаржылық құжат. Құрастырылған бюджеттердің алдағы кезде кәсіпорынды басқарудың әр түрлі деңгейінде орындалуын бақылап отыру қажет.

Бюджеттер келесі талаптарға сай болулары керек:

- мақсаттар мен міндеттерді айқын көрсету;
- бюджетті құру кезеңін анықтау (ай, тоқсан, жыл);
- бюджеттің түрлері мен нысандарын анықтау;
- міндетті құндық түрден басқа өлшем бірліктерін анықтау (табиғи өлшемдер: сағат, м/с, жабдықтың жұмыс уақыты, өнімнің бірліктері);
- қолданушылар үшін ақпараттар нақты, салыстырмалы, маңызды болуы керек;
- ішкі және сыртқы факторлар есебі;
- кәсіпорын құрылымының есебі.

Бюджеттендірудің негізгі мақсаты кәсіпорынның болашақтағы мақсаттарына жету болып табылды, оларға жататындар: ең жоғарғы пайда, ең аз шығын, өндірістің алдын-ала дайындалған көлеміне жету [125].

Сонымен бірге бюджеттендірудің алдында тұрған міндеттері [11, с.35; 30, с.217-222; 126]:

- қол жеткізілген нәтижелерді жоспармен салыстыру арқылы кәсіпорын жұмысының тиімділігін бағалау;

- ұзақ мерзімді болжамдау негізінде келешектегі мақсаттарды бекіту және кәсіпорынды дамытудың ағымдағы жоспарында оларды орындау;

- әрбір бөлімше үшін алдын-ала белгіленген көрсеткіштердің негізінде кәсіпорынның жеке құрылымдық бөлімшелерінің қызметтеріне бақылау және талдау жасау;

- жалпы фирмалық мақсаттық көрсеткіштер негізінде жалпы кәсіпорынның қызметін бақылау және талдау;

- кәсіпорынның ақша ағындарын жоспарлау және бақылау;

- кәсіпорынның мақсатқа жетуі бойынша менеджерлер жұмысын ынталандыру.

Басқару есебінде бюджеттендірудің басты кезеңдеріне үйлестіру, орындылық және шығындарды бағалау жатады.

Шетелдік және отандық авторлар бюджеттің міндеттері бойынша бірдей пікірді ұстанбайды, олар келесідей ерекшеленеді:

- Энтони А. Аткинсон, Раджив Д.Банкер, Роберт С. Каплан, С.МаркЯнг. – 2 міндет (жоспарлау және бақылау) [127,с. 653];

- Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г. Кулакова - 3 міндет (жоспарлау, болжау, талдау) [118,с. 23];

- Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. - 6 міндет (жоспарлау, үйлестіру, қызметкерлерді ынталандыру, ағымдағы тәртіпті бақылау, жауапкершілік орталықтары және оның басшылығының жоспарды орындауын бағалау, оқыту) [49, с. 235];

- Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д. 6 міндет (жоспарлау, үйлестіру, ынталандыру, бақылау, бағалау, оқыту) [13,с. 232];

- Волкова О.Н. - 7 міндет (жоспарлау, қызмет нәтижелерін бақылау және бағалау, менеджерлер жұмысын бағалау, ынталандыру, байланыс ортасын қалыптастыру, бөлімшелердің арасындағы үйлестіруді қолдау және күшейту, менеджерлерді оқыту) [122,с. 235].

Біз кәсіпорындардың осы міндеттердің барлығын қолданылуын әділетті санаймыз, бірақ осылардың ішіндегі негізгілері жоспарлау, бақылау, бағалау. Қалғандарының барлығы осы үшеуінен шығатын міндеттер.

Теория мен тәжірибеде бюджеттің көптеген түрлерін көрсетеді және авторлардың пікірі сәйкесінше әр түрлі. М қосымшасында басқару есебіндегі бюджеттің жіктелінуі ұсынылған.

Бюджеттендірудің негізгі мақсатының бірі әр түрлі ұйымдастырушылық міндеттерін үйлестіруді қамтамасыз ету болып табылады және ол бюджетті құру тәртібінде көрсетіледі.

Біздің білуімізше ұйымдағы бюджет үдерісі уақыт аралығына тең болатын мерзіммен кезеңдік сипаттамаға ие, мұнда бюджеттендіру жүзеге асырылады және осы үшін бюджет жасалынады. Бұл уақыт аралығы бюджеттік мерзім деп аталады.

Ұйымның бюджетті құру үдерісі бюджеттік кезең деп аталады және келесідей кезеңдерден тұрады:

- барлық жауапкершілік орталықтары басшыларының қатысуымен жалпы ұйымның және оның құрылымдық бөлімшелерінің қызметтерін жоспарлау;

- осы қызметті бағалау барысында қолданылатын көрсеткіштерді нақты анықтау;

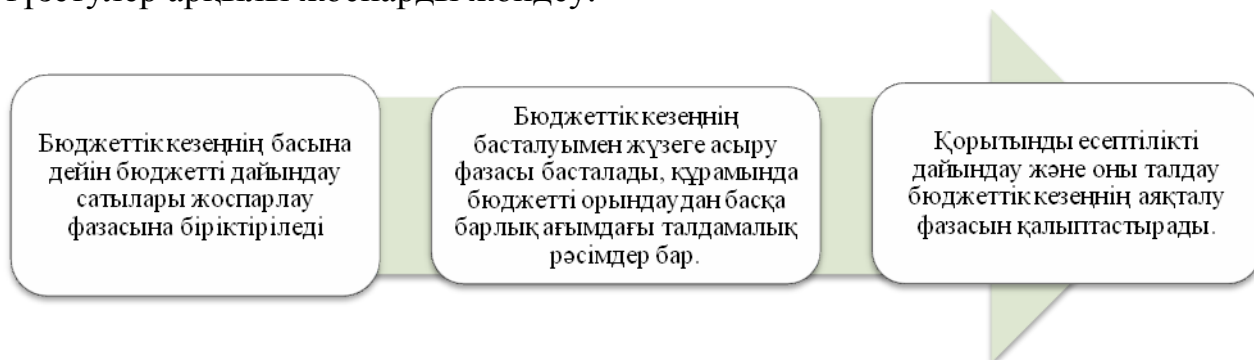
- жаңа оқиғалармен байланысты жоспарларда болуы мүмкін өзгерістерді талқылау;

- ұсынылған түзетулер арқылы жоспарды жөндеу [12,с. 294].

Тәжірибе жүзінде бұл кезеңдердің барлығы үш негізгі базаға біріктіріледі, олар уақыт бойынша анық шектелінеді (сурет 10).

Бұл келесі жағдайды білдіреді, бюджеттің орындалуы туралы есептілікті аяқтағаннан кейін өте аз уақыт аралығында келесі бюджетті дайындауды бастау қажет.

Сонымен, бюджеттік кезеңнің сатылары келесілер: жалпы кәсіпорын қызметінің, барлық баға қалыптастырушы жетекшілердің қатысуымен жоспарлау; қызметті бағалау үшін көрсеткіштерді анықтау; жаңа жағдайлармен байланысты жоспарларда болатын мүмкін өзгерістерді талқылау; ұсынылған түзетулер арқылы жоспарды жөндеу.



Сурет 10 – Бюджеттік кезең фазалары

Ескерту – Әдебиеттерді зерттеу негізінде автормен құрастырылды [12, с.294; 13, с.243; 30, с.248-254; 122]

Астықты қайта өңдеу салаларын зерттеу көрсеткендей, «Концерн-«Цесна-Астык» ЖШС сияқты ірі ұйымдар алдағы кезеңдегі кірістер мен шығыстарды анықтау үшін басқару есебі жүйесінде қолданылатын құрастырылған бюджеттерді пайдаланады.

«Элеватор Цесна-Астык» ЖШС зерттеу объектісінде бюджеттендіру жүйесін құруда белгілі бір тәжірибелік жағдай бар, бірақ та ол біздің көзқарасымыз бойынша теориялық әдістемеге толық мөлшерде жауап бермейді және басқарушылық бақылау және жоспарлау тұрғысынан қарастыруды талап

етеді. Бюджеттендіру жүйесі «Бюджеттік жоспарлау туралы Ереже» негізінде жұмыс істейді. Бұл берілген ереже «Концерн «Цесна-Астык» ЖШС бюджеттің орындалуын жоспарлау, талдау және бақылау кезінде бюджеттік үдеріс қатысушыларының қызметін реттеу және жөнге салу үшін тағайындалған. Ереже бюджеттік саясаттың жалпы қағидаларын, бюджет үдерісіне қатысушылар үшін нормативтік базаны, бюджет үдерісінің қатысушылары үшін туындау негіздерін және жауапкершілік түрлерін анықтайды.

Зерттеу көрсеткендей, бюджеттік жоспарлауды жүзеге асыру үшін қаржылық құрылым өзгертілген, яғни бухгалтерлік есеп, басқару есебі және бюджеттендіруді жүргізу мақсаттары үшін элеватордың қаржылық жауапкершілік орталығының (ҚЖО) құрылымы анықталды.

Зерттеу кәсіпорынының, олардың жетекшілерін көрсете отырып қаржылық жауапкершілік орталығының құрылымы (кесте 6).

Ұсынылған мәліметтерден көріп отырғанымыздай элеватор тек жауапкершілік орталығы емес, қаржылық жауапкершілік орталығын (ҚЖО) бөліп отыр. Бұл ҚЖО басқару есебі, бюджеттендіру және ішкі есептілікті құрастыру жүзеге асырылады. Орталықтың жетекшісі оның жұмысына, жекелеп алғанда өзінің орталығы бойынша қаржылық жоспарларды құру үшін мәліметтерді ұсынуға және жоспардың орындалуын қамтамасыз ету бойынша жауапкершілікке ие болады.

Кесте 6 - «Элеватор Цесна-Астык» ЖШС қаржылық жауапкершілік орталығының құрылымы

Ұлғайтылған ҚЖО		Бюджеттің орындаушысы	ҚЖО типтері				
	Ішкі ҚЖО		ПО	КО	ШО	ОО	ШПО
А	В	1	2	3	4	5	6
1	Негізгі өндірістер орталығы						
	1.1 Элеватор	Элеватор басшысы					+
	1.2 Өндірістік-техникалық зертхана	Меңгеруші			+		
2	Қаржыны басқару орталығы						
	2.1 Орталық бухгалтерия	Бас бухгалтер			+		
Ескерту – Ақпарат көзі «Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС «Қаржылық құрылымы туралы ереже»							

«Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС-де ҚЖО бюджеттің орындаушылары болып саналады. Сонымен қатар ҚЖО теорияда қабылданғандай келесідей үлгілерге жіктелінеді:

1) Кіріс орталығы (КО): ҚЖО берілген үлгісі үшін бюджеттік басқарудың құралдары, сату бюджеті және өткізу бойынша шығыстар сметасы саналады.

2) Пайда орталығы (ЦП): ҚЖО берілген үлгісі үшін сату бюджетін, сатып алу бюджетін, шығындар бюджетін, кірістер бюджеті мен шығыстар бюджетін құру және орындау тән болып есептелінеді.

3) Шығындар орталығы (ШО): ШО құрамында шығындардың бір немесе

бірнеше пайда болу орнын (ШПО) бөліп көрсету мүмкін, басқару есебі мақсаттары үшін бөлінетін шығындар, бірақ бұл шығындарды басқару сәйкес шығындар орталығының жетекшісімен жүзеге асырылады. Олар өндіріс бюджеті және шығындар бюджетіне жауапты.

Бюджеттік жоспарлау туралы қолданыстағы ережеге сәйкес бюджет үдерісінің қатысушыларының құрамына келесілер кіреді:

1. Бюджеттің орындаушысы – қаржылық жауапкершілік орталығының (ҚЖО) Элеватордың қаржылық құрылымы элементінің жетекшісі шаруашылық операциялардың белгілі бір жиынтығын жүзеге асырады, сонымен қатар берілген қызметтен кірістер және (немесе) шығыстарға тікелей әсер ете алуға қабілетті және берілген баптарға жауап береді.

2. Бюджетті ұстаушы – ұлғайтылған ҚЖО, элеватордың қаржылық құрылымы элементінің жетекшісі, кәсіпорынның операциялық бюджетін қалыптастыруға жауапты, бюджет орындаушысына шешім қабылдау үшін әсер етуге қабілетті.

Зерттелінген кәсіпорында бас бюджетті құрудың қолданыстағы сызбасы көрсеткендей, бас бюджетті қалыптастыру кезінде кәсіпорын операциялық және қаржылық бюджеттер құрады.

1. Операциялық бюджеттер. Операциялық бюджеттерге жатады:

- көрсетілген қызметтер бюджеті;
- көрсетілген қызметтің өзіндік құны бюджеті;
- жөндеулер бюджеті;
- жалпы шаруашылық шығыстар бюджеті;
- инвестиция бюджеті;
- пайда және залал бюджеті;
- ақша қаражаттарының қозғалысы бюджеті;
- болжамды баланс.

2. Қаржылық бюджеті. Қаржылық бюджеттерге жатады:

- пайда және залал бюджеті;
- ақша қаражаттарының қозғалысы бюджеті;
- болжамды баланс.

Бас бюджеттің құрылымын талдау көрсеткендей, ол элеваторларда астық дақылдарын сақтау бойынша қызметтің технологиясы мен ұйымдастырылуының ерекшеліктеріне сай құрылған. «Элеватор Цесна-Астық» ЖШС-гі бюджеттің дәстүрлі түрлерінен басқа жөндеу бюджетін де қолданады. Бұл элеваторлардағы барлық үдерістердің автоматтандырылғандығына және жоғарғы технологиялық жабдықтардың жұмыс істеуіне тәуелді, өйткені олар ағымдық күтіп ұстауды және жөндеуді (ағымдағы және күрделі) талап етеді. Алдыңғы бөлімде біз құрал-жабдықтарды ұстау және пайдалануға кететін шығындардың құрамы және есебін қарастырдық.

«Элеватор-«Цесна-Астық» ЖШС-нің мәліметтері бойынша көрсетілген бюджетті тағайындау кәсіпорынның ағымдағы және күрделі жөндеуге кеткен шығыстарын анықтауға жасалады. Жөндеу жұмыстарына бюджет екі бөлімнен тұрады: меншікті қызметпен жүзеге асырылатын (шаруашылық әдіс)

жұмыстар; сыртқы мердігерлермен (мердігерлік тәсіл) жүзеге асырылатын қызмет және жұмыс.

Бюджет өндірістік-техникалық бөлім дайындайтын, бір жылға жоспарлы-алдын-ала жөндеу жұмыстарының кестесі негізінде жоспарланады. Жабдықтың маңыздырақ түрін жөндеу және қымбат тұратын жөндеулер егжей-тегжейлі жоспарланады, сомасы, жөндеу жұмыстарын жүргізу мерзімі, жөнделетін түйіндердің атауы және басқалары көрсетіледі. Мүліктің технологиялық үдерісі тұрғысынан маңызды емес жөндеу алдыңғы кезеңде жинақталған статистика негізінде жоспарланады.

Тағы да бір ерекшелігі инвестиция бюджетін құру болып табылады және ол мақсаттарға жету және бөлімшелердің қалыпты жұмысы үшін негізгі активтерді сатып алуға қандай көлемде қаржы салу қажеттілігін анықтайды.

Біз жүргізген талдаудан көріп тұрғанымыздай, астықты сақтау кәсіпорыны, жекелеп алғанда «Элеватор-«Цесна-Астык» ЖШС-гі көбінесе қатаң бюджетті қолданады, яғни өндірістің анықталған көлеміне жасалынған бюджет. Бұл кәсіпорынға нақты нарық жағдайларында, әсіресе экономикалық дағдарыс шартында болып жатқан өзгерістерге жедел жауап қайтаруға мүмкіндік бермейді.

Зерттелінген кәсіпорындарда бар бюджеттендіру жүйесінің шегінде көрсетілген мәселені шешу мақсатында біз икемді бюджетті қалыптастыруды ұсынамыз.

Икемді бюджет–бұл тұрақты және айнымалы шығындарды шектеу арқылы өнім өндірісіндегі өзгерісті, яғни өнім өндірісінің көлемін есепке алады [128].

Ұсынылып отырған икемді бюджет экономикалық үлгілеу әдісін қолдана отырып құрастырылады. Сонымен қатар осы үдерістің шегінде біз келесідей көрсеткішті ерекшелеуді ұсынамыз, ол «Бюджеттік жоспардың орындалмауынан болған жоғалтулар».

Заманауи жағдайларда ғылымды дамыту, ұйымдарды кеңінен басқаруда экономикалық бизнес-үдерістерді үлгілеу қолданылады.

Үлгі – бұл қарастырылып отырған объектінің негізгі қасиеті мен бет алысын сипаттайтын теңестіру және теңсіздік жүйесі. Математикалық үлгілеудің мақсаты мәселенің нақты барын қысқа және қысылған нысанда ұсыну, бұл әдісті міндеттерді ұсынудың басқа да әдістерімен салыстырғанда бірнеше артықшылықтары бар. Біріншіден, бұл талдаушыға мәселені дұрысырақ түсінуге мүмкіндік береді, жекелеп айтсақ, міндеттің көлемін сызып қою оны шешудің мүмкін жолдарын және қажетті бастапқы деректерді анықтайды. Екіншіден, талдаушының соңғы елу жылдан бергі жасалынып келе жатқан, шешімнің түрлі математикалық әдістерін тартуға мүмкіндігі бар. Сонымен қорытындыда, үлгіні ереже бойынша көп рет қолдануға болады және зерттелінетін объектінің жағдайы туралы мәліметтердің жаңалану көлемі бойынша міндеттерді шешуді тез арада жөндеуге мүмкіндік береді [129].

Біздің жағдайымызда бұл мақсат өндірістің әртүрлі көлеміне шығындарды анықтау немесе кәсіпорынның іскерлік белсенділігіне тәуелді шығындарды анықтау болып табылады.

Икемді бюджет, мұнда өткізудің әртүрлі көлеміне айнымалы шығындардың пропорционалды мөлшері сәйкес келеді, бірақ оқиғаны дамыту нұсқасына тәуелсіз – тұрақты шығындардың дәл сол мөлшері [128,с. 270].

«Элеватор «Цесна -Астык» ЖШС-де 2011-2014 жж өндірістік бағдарламаның орындалуы көрсеткендей, көрсетілген қызметтің көлемі жылына 750000-нан 930 мың тоннаға дейін түрленуде (кесте 7). Сонымен өндірістің және өткізудің жоспарланған көлемі орта есеппен әртүрлі жылдары 5-10% орындалмаған.

Кесте 7 – 2011-2014 жж «Элеватор «Цесна -Астык» ЖШС-нің өндірістік бағдарламасының орындалуы

№ р/б	Көрсеткіштің атауы	Өлшем бірлігі	2011ж	2012ж	2013ж	2014ж
1	Элеватор қызметтері, оның ішінде:	тонна	966 393	751 113	845 652	929 500
2	-астықты қабылдау	тонна	162 822	158 260	160 000	168 000
3	- астықты кептіру	тонна/%	144 309	34 061	90 000	58 500
4	- астықты тазалау	тонна/%	262 908	169 502	194 000	214 000
5	- астықты сақтау	тонна/ай	237 586	238 040	241 652	343 000
6	- тиеу, жөнелту, жіберу	тонна	158 768	151 250	160 000	146 000
Ескерту – «Элеватор «Цесна -Астык» ЖШС бюджеті бойынша есептілікке түсіндірме хаттың негізінде автормен құрастырылды						

Осы мәліметтерді есепке ала отырып, зерттелінетін кәсіпорындар мәліметтері бойынша үлгілеуді қолдана отырып, икемді бюджет жасау үдерісін құрамыз. Икемді бюджеттің негізі ретінде өндірістік фактор (өндірістің көлемі) алынады.

Бұдан басқа, мұндай бюджетті құру үшін біз шығындарды айнымалы және тұрақтыға бөлуді қолданамыз (жұмыстың 1.2 бөлігінде қарастырылған). Тәжірибе жүзінде мүлдем тұрақты немесе айнымалы шығындарды кездестіру өте сирек.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында қызмет көрсетуге шығындарды есептегенде, шығындарды айнымалы және тұрақты деп бөлу қарастырылмағанын көре аламыз. Ең негізгі мәселе, еңбекақы аударымдарымен, коммуналдық қызметтер (жылу энергиясы, электр энергиясы, сумен жабдықтау), өндіріске тағайындалған негізгі құралдарды жөндеу сияқты компоненттерді нақты түрде айнымалы шығындарға апаруға болатындығы болып табылады.

Алайда, нақты айнымалыға апару мүмкін емес шығындардың тобы бар. Зерттеу объектісінде мұндай шығындарға келесілерді апаруға болады: көлік қызметтері, астық қолхаттарын сақтандыруға шығыстар, көмекші өндірістің шығындары.

Астықты сақтау ерекшелігін талдау негізінде біз өндірістік жүкқұжат шығыстарын айнымалы шығындар категориясына, ал өндірістік емес жүкқұжат шығыстарын және әкімшілік шығыстарды тұрақты шығындарға апаруды ұсынамыз. Мұндай жіктеу Н қосымшасында ұсынылған.

Ары қарай болжамданған икемді бюджет есебін жүргізуді келтіреміз, мұнда икемді бюджетті құру өндірістің нақты көлемімен алғашқы бюджетке бейімделген (айырмашылығы 5%).

1. Кәсіпорын өнім өндіру жоспарын 95, 90, 85 және 80 пайыз орындау үшін өндіру керек өнім көлемін анықтаймыз.

1.1 Кәсіпорын өнім өндіру жоспарын 95, 90, 85 және 80 пайыз орындау үшін өндіру керек өнім көлемін анықтаймыз. Өндіруге міндетті өнім көлемін қарапайым математикалық теңдеу құру жолымен анықтаймыз. Ол үшін келесі формуланы қолданамыз:

$$100x = 984\,685$$

Табу керек $95x$ -, $90x$ -, $85x$ -, $80x$ -?

$$x = \frac{984\,685}{100} = 9\,846,85$$

Кәсіпорынға жоспарды орындау үшін өндіруге міндетті өнім көлемі:

Жоспарды 95% орындау үшін – 935 451 т, 90% орындау үшін – 886 217 т, 85% орындау үшін – 836 982 т, 80% орындау үшін – 787 748 т өндіру керек.

1.2. Өнім өткізуден түсетін жалпы табысты анықтаймыз. Ол үшін 1 тонна өнімнің бағасын анықтап, оны өнім көлеміне көбейтеміз.

$$938\,685 \text{ т.} = 169\,057$$

$$1 \text{ т} = 0,171686\dots$$

Жоспарды 95%, 90%, 85% және 80% орындағанда түсетін жалпы табыс көлемі келесідей болады:

Жоспардың орындалу деңгейі	95%	90%	85%	80%
Өндірілген өнім көлемі	935 451	886 217	836 982	787 748
Өнім өткізуден түскен жалпы табыс	160 604	152	1438	135246

2. Тұрақты және айнымалы шығындарға талдау және болжам жасау.

Алғашқы екі көрсеткішті анықтап алған соң, кәсіпорын табысына әсер ететін келесі негізгі көрсеткіштері тұрақты және айнымалы шығындарға талдау жасаймыз. Экономикалық талдау жасамас бұрын, кәсіпорынның жалпы табысы осы көрсеткіштерге қаншалықты тәуелді екенін анықтаймыз. Ол үшін факторлар арасындағы байланыс тығыздығын анықтаймыз.

Байланыс тығыздығын анықтау үшін алдымен мәліметтерді «Excel» бағдарламасына енгіземіз. Бағдарламаға нақты мәліметтер енген жағдайда ғана

есептің экономикалық мәні дұрыс шығады, яғни болжам емес тек 2011-2015 жылдардың нақты (факт) мәліметтерін аламыз (кесте 8).

Кесте 8- 2011-2015 жылдардағы кәсіпорынға өнім өткізуден түскен табыс және шығындары

Жылдар	1.Өнім және қызметті өткізуден түскен табыс	2.Айнымалы шығындар	3. Тұрақты шығындар
2011ж	145 553	90243	48430
2012ж	127 675	68357	52696
2013ж	164 665	90629	56689
2014ж	166630	80057	58953
2015 ж	157 049	94178	56994

Бағдарламаға мәліметтерді енгізгеннен кейін, факторлар арасындағы байланыс тығыздығын анықтау үшін, «Корреляция» пәрменін қолданамыз. Факторлар арасындағы байланысты арнайы бағдарлама арқылы шағару себебіміз, бір-біріне әсер ететін факторлар санының екіден көп (біздің жұмыста олардың саны 3-ке тең, егер 2 фактор болса компьютердің көмегінсіз шығаруға болады) болуында (кесте 9):

Кесте 9- Кәсіпорынның өнім өткізуден түскен табысы, айнымалы және тұрақты шығындары арасындағы байланыс тығыздығы

Корреляция	1. Өнім және қызметті өткізуден түскен табыс	2.Айнымалы шығындар	3. Тұрақты шығындар
1.Өнім және қызметті өткізуден түскен табыс	1		
2.Айнымалы шығындар	0,615332544	1	
3.Тұрақты шығындар	0,696449629	0,066539015	1

Жоғарыдағы кестеден жалпы табыс пен тұрақты және айнымалы шығындардың арасындағы байланыстың тығыз, ал тұрақты шығын мен айнымалы шығынның өзара байланысының өте әлсіз екенін көреміз. Жалпы табыс пен айнымалы шығын арасындағы байланыс 0,61-ге тең болса, тұрақты шығын арасындағы байланыс - 0,69 ға тең болды. Екеуінің де жалпы табыспен байланыс коэффициенті 0,5 - тен жоғары болғандықтан неізгі көрсеткішке әсер етуші факторлар ретінде қарастыруға болады. Ал айнымалы шығын мен тұрақты шығын арасындағы байланыс 0,066 болғандықтан олардың өзара байланысы өте әлсіз, яғни тұрақты шығынның өсуі немесе кемуі айнымалы шығынға (немесе керісінше) тәуелді еместіген дәлелдейді

Енді кәсіпорын жоспарды 95%, 90%, 85% және 80% орындағанда айнымалы шығындардың қанша болатынына болжам жасаймыз. Болжамды жұптық регрессия арқылы жасаймыз

Жұптық регрессия екі фактордың арасындағы байланысты сипаттайды: оның біреуі нәтижелік, екіншісі жәй фактор. Жұптық регрессия арқылы болжам жасау үшін, алдымен факторлар арасындағы байланыс тығыздығын анықтаймыз, содан соң болжам жасау үшін қажетті функция түрін және функцияның параметрлерін табамыз. Функцияның параметрлерін анықтағаннан кейін болжам жасаймыз.

Байланыс тығыздығын орнату үшін корреляция коэффициентінің мәнін табамыз.

Корреляция коэффициенті мына формуламен анықталады [130, с.20]:

$$r = \frac{\sum_{i=1}^n (X_i - X_{\text{орт}})(Y_i - Y_{\text{орт}})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (X_i - X_{\text{орт}})^2 \sum_{i=1}^n (Y_i - Y_{\text{орт}})^2}} \quad (4)$$

Бұл жерде r-корреляция коэффициенті, n-мәліметтер саны, X_i -себепші фактор мәндері. $X_{\text{орт}}, Y_{\text{орт}}$ -орта мәндері, Y_i -нәтижелі фактордың мәндері, i-индексі.

Осы формуланы қолдана отырып, корреляция коэффициентін анықтаймыз. Ол үшін (П Қосымшасы) 6-8 графаларды пайдаланамыз. Сонда

$$r = \frac{416\,837\,189}{\sqrt{(1\,032\,706\,723) \cdot (444\,361\,213)}} = 0,615332544202823$$

Байланыс тығыз және тура.

Регрессия теңдеуі мынадай түрден тұрады

$$y = a + vx \quad (5)$$

3. a және v параметрлерін анықтау үшін мына формуланы қолданамыз [130, с. 32]:

$$\begin{cases} an + b \sum_{i=1}^n x_i = \sum_{i=1}^n y_i \\ a \sum_{i=1}^n x_i + b \sum_{i=1}^n x_i^2 = \sum_{i=1}^n x_i y_i \end{cases} \quad (6)$$

Кестенің (П қосымшасы) 1-2, 9-10 графаларындағы шыққан сомалы мәндерді қолдана отырып, теңдеу жүйесін аламыз.

$$\begin{aligned} 5a + 761572b &= 423464 \\ 761572a + 117031088960b &= 64916502271 \end{aligned}$$

Бұдан=23213,29, $b=0,4036356$, сонда регрессия теңдеуі келесідей болады:
 $y=23213,29+0,40363X$.

Жоспарды 95%, 90%, 85% және 80% орындағанда түсетін жалпы табыс көлемі X -тің орнына қойып, айнымалы шығындардың көлемін анықтаймыз.

Кәсіпорын жоспарды 95% орындағанда айнымалы шығындар көлемі келесідей болады.

$$y=23213,29+0,40363*160\ 604=88039$$

Кәсіпорын жоспарды 90 % орындағанда айнымалы шығындар көлемі келесідей болады.

$$y=23213,29+0,40363*152151=84628$$

Кәсіпорын жоспарды 85% орындағанда айнымалы шығындар көлемі келесідей болады.

$$y=23213,29+0,40363*143698=81215$$

Кәсіпорын жоспарды 80% орындағанда айнымалы шығындар көлемі келесідей болады.

$$y=23213,29+0,40363*135246=77803$$

Енді кәсіпорын жоспарды 95%, 90%, 85% және 80% орындағанда қанша пайда табатынын анықтаймыз.

Ол үшін кәсіпорынның жоспарды 95%, 90%, 85% және 80% орындағанда жалпы пайдасынан айнымалы шағындар мен тұрақты шығындарды азайтамыз (қосымша II). Кәсіпорын жоспарды 95%, 90%, 85% және 80% орындағанда түсетін пайда көлемі сәйкесінше 16 230, 11 189, 6 148, 1 107 болады.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары үшін икемді бюджетті қалыптастырудың ұсынылған үлгісінің өзіндік артықшылықтары бар, оларға жататындар: жоспарлау үдерісін нақты оқиғаларға жақындату: алдағы мерзімге түзетуші әрекеттерді орындау; өткізу және өндіріс көлемінің нұсқаларын қарастыру; өндіріс және өткізу көлемінің әртүрлі өзгерістері үшін операциялық пайданы есептеу; бюджеттік жоспардың орындалмауынан болған жоғалтуларды анықтау.

Осылайша, ірі элеваторлар мен диірмен зауыттарында операциялық және қаржылық бюджетті құру арқылы бюджеттендіру жүйесі қолданылады, сонымен қатар оның негізінде ЖО жоспардың жүзеге асуы бақыланады.

Үлкен емес (орта және шағын) астықты қайта өңдеу кәсіпорындарына немесе басқару есебі жүйесі әлсіз дамыған кәсіпорындарға өте отырып, келесі жағдайды айта кету қажет, бюджеттендіру жүйесінің нақты барын зерттеу оның жеке элементтерін қолдануды көрсетеді (өткізу және өндіріс көлемінің бюджеті). Бұл нені білдіреді, кәсіпорындарда бюджеттің тек кейбір түрлерін қолдану арқылы бюджетті құрудың қарапайым әдістемесін жиірек қолданады. Мұның барлығына себеп әдіснаманың күрделілігі, бюджеттендіру жүйесінің қымбаттығы, мамандардың аз болуы.

Осы деректерге қарамастан, біз астықты өңдеу салалары кәсіпорындары үшін бюджеттендіру жүйесін қолданудың артықшылықтарын келесілерден көре аламыз:

- барлық ресурстарды қысқа мерзімде жоспарлау;
- ағымдағы жылда тартылған ұн өніміне және астық дақылдары өнімін жинау мерзімінде сақтау қызметтеріне сұранысты есепке ала отырып, қызмет көрсету және өнімді өткізу көлеміне шығындар деңгейін сәйкестендіру;
- түзетуші өзгерістерді өз уақытында енгізу;
- өндіріске шығындарды бөлу үдерісін жетілдіру;
- құрылымдық бөлімшелердің және жалпы ұйымның жұмыстарын үйлестіру;
- әртүрлі экономикалық көрсеткіштер бойынша қол жеткізілген және жоспарлы нәтижелерді салыстыру.

Бұдан шығатыны, Ақмола облысының аумағында саны жеткілікті үлкен емес астықты қайта өңдеу кәсіпорындарына назарымызды бағытталуды мақсатқа сай санаймыз. Сонымен бірге бюджеттендіру жүйесінің толық сызбасын ол басқару есебінің әсерлі құралы болуы үшін қолданамыз.

Солайша бюджеттендіру – басқарудың күрделі жүйесі, сондықтан да оның элементтерін кәсіпорынның тәжірибесіне енгізу – ұзақ үдеріс, ол ұйымдыстырушылық, әдістемелік және ақпараттық-технологиялық сұрақтардың кең көлемін қозғайды және оның құрылымы келесі кезеңдерден тұрады [121, с. 79]:

- жүйені енгізудің мақсаттарын қалыптастыру.
- алдағы реформаға ұжымды дайындау.
- ұйымның қаржылық құрылымын жасау.
- бюджеттік көрсеткіштер тізімін және бюджеттің нысандарын анықтау.
- бюджеттендіру үдерісінің реттеуші құжаттарын әзірлеу.
- жүйені автоматтандыру.

Астықты өңдеуші кәсіпорындарда бюджеттендіру басқарудың жалпы жүйесінің ажырамас бөлігі ретінде құралады. Барлығымыз білетіндей бюджеттендіру жүйесін құру кәсіпорынның объектілерін анықтаудан басталады, олар бойынша бюджетті жоспарлау, есеп, талдау және орындауды бақылау жүргізіледі. Бұл объектілерге жауапкершілік орталықтары жатады.

Тәжірибе жүзінде бюджеттендіру жүйесін дайындауда қаржылық құрылымды жасауға негізделген әдістер қолданылады.

Компанияның қаржылық құрылымы – бұл бюджеттендіру және басқару есебінің объектілері ретінде танылатын, фирманың немесе кәсіпорынның құрылымдық бөлімшелерінің арасында бөлінетін бизнестің және (немесе) қаржылық жауапкершіліктің (кірістер мен шығыстарға, тек шығыстарға, белгілі бір қаржылық көрсеткіштерге, т.б.) басқа да саласының жиынтығы [11, с. 40].

Осының негізінде диірмен зауыттары үшін бюджеттендірудің негізгі кезеңі қаржылық құрылымды қалыптастыру және бюджеттердің құрылымын жасау болып табылады.

Көптеген шетелдік және отандық ғалымдардың айтуынша [10, с.41; 12, с.392; 12, с. ; 30, с. 149-153; 45, с. 459-460; 50, с.14,29; 122], шығындарды цехтың аумағына немесе ШПО-на апару шығындар есебін талдап тексеруді қамтымайды. Сондықтан да шығындар есебін «жауапкершілік орталықтары

бойынша» бөлектеу қажет, бұл шығындарды қысқарту мақсатында оған жедел бақылау деңгейін қамтамасыздандырады, бұл жағдай өнімнің өзіндік құнының төмендеуіне және бір уақытта кірістердің жоғарылауына оң әсер етеді.

Біз астық өңдеу кәсіпорындарының ерекшелігін есепке ала отырып, жауапкершілік және өкілдік көлемі бойынша жауапкершілік орталықтарына бөлектеп ірілендіруді ұсынамыз. Атап айтар болсақ:

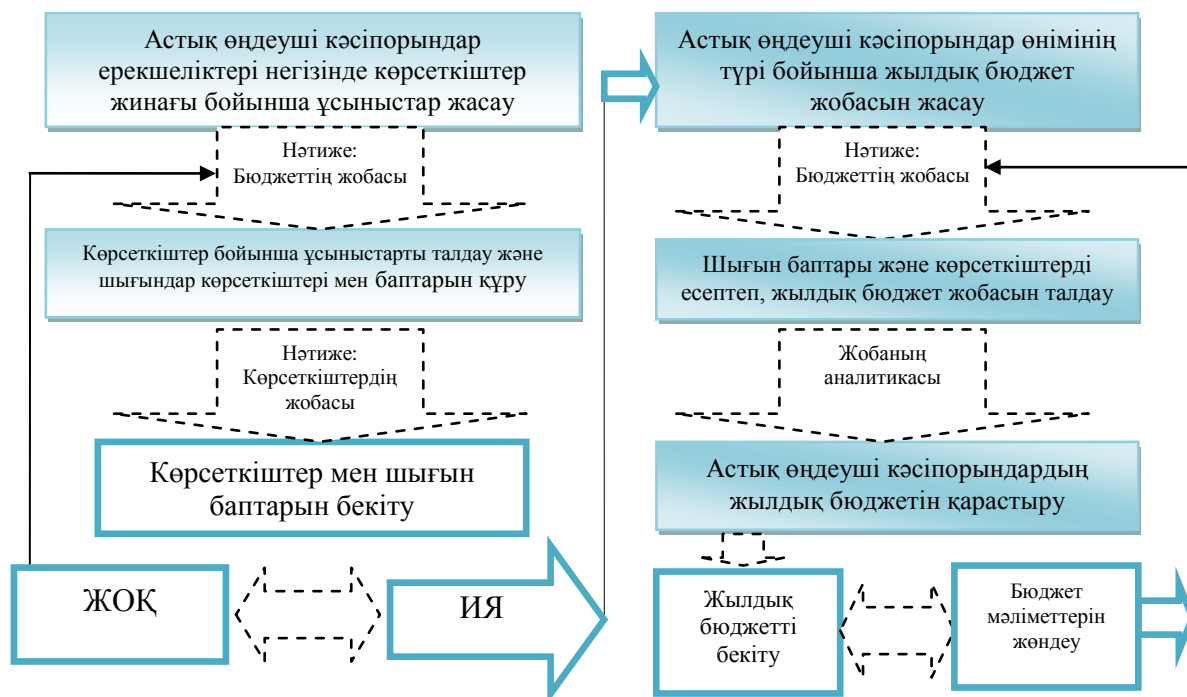
1. Шығындар орталығы – элеватор, қойма шаруашылығы, ұнды ыдыссыз сақтау цехы, диірмен цехы, ӨТЗ, көмекші өндіріс (жөндеу цехы, тасымалдау цехы, энергиямен жабдықтау цехы), бухгалтерия.

2. Инвестиция орталығы – қаржылық-экономикалық қызмет.

3. Сату орталығы – сату бөлімі, бөлшек сауда орны (егер бар болса).

Құрылымдық бөлімшелерді осылай ірілендіру шығындарды тиімдірек басқаруға, бюджеттендіру жүйесін енгізуге және құрылымдық бөлімшелердің жұмысын ұйымдастыруды жоғарылатуға мүмкіндік береді.

Зерттелініп отырған кәсіпорында жылдық бюджет көрсеткіштерін қалыптастырудың жүйелілігі, яғни механизімі 11 суретте көрсетілген.



Сурет 11 - Астық өңдеуші кәсіпорындарда жылдық бюджетті құру үдерісі

Ескерту – Автормен құрастырылды

Ұсынылған алгоритм келесі қадамдармен көрсетіледі: бекітілген мерзімде қызметтің жоспарын анықтау (ай, тоқсан, жыл); көрсеткіштер, шығыс баптарын жасау және талдау; көрсеткіштер мен шығыс баптарын бекіту; бюджеттің әртүрлі нұсқаларын дайындау; басшылықпен бірге бюджетті талдау және талқылау; бюджеттерді талдау; нақтылау және ескертулер бар болса жылдық

бюджетті үйлестіру; жылдық бюджетті біржолата бекіту. Жылдық бюджетті құру кезінде бөлімшенің қызметі қарастырылады.

Астық өңдеуші кәсіпорындарда жылдық бюджетті құру кезінде үздіксіз бюджет үлгісін қолдануды ұсынамыз. Есептік жыл 12 айға бөлінеді және бюджеттік кестелер де бір жылға жасалынады және әрбір ай үшін жеке-жеке бөлулер көрсетіледі. Бұл жағдайда толық бір ай уақыттың бір нүктесі ретінде көрінеді. Соған сәйкес есептік ай біткеннен кейін, алдыңғы бюджет есептік айдың негізі болып есептелінеді. Бюджеттің бұл түрін нарықтағы түсініксіздіктің жоғарғы дәрежесімен және болып жатқан қаржылық дағдарыстармен байланысты қазіргі кезде қолдану мақсатқа сай болып табылады. Бюджеттендіру үлгісі келесі сызба бойынша құрылады: жоспарлық жылдың бірінші айында тартылған ұн көлеміне тәуелді тартылған ұн өнімінің барлық түрлері бойынша жалпы көріністе максималды толық бюджет жасалынады, ары қарай бюджеттер базалық айдан шығады және орындалу шарасына қарай нақтыланып отырады.

Сонымен, астық өңдеуші кәсіпорындардағы айға бөлу арқылы бюджеттендіру бастапқы деректермен бюджеттендіру үдерісін жедел қамтамасыз етеді. Айлық жоспарлау кезінде уақыттың нақты көлемінде ақпараттық қолдаумен қамтамасыздандыру, өзгерістер мен түзетулер енгізу оңай.

Ары қарай бюджетті, жекелеп алғанда операцияндық бюджетті жасаудың әдістемелік аспектілерін қарастырамыз. Астық өңдеуші кәсіпорындар үшін басқару есебі аясында бюджеттендіру жүйесін құрудың негізгі кезеңдері Р қосымшасында көрсетілген. Содан көріп тұрғанымыздай бюджетті құрудың шыққан жері сату бюджеті болып табылады. Осы келтірілген бірізділікпен барлық бюджеттер кезең-кезеңмен құрылады.

Алдағы уақыттарда, жұмыстың барысында бюджеттендіру үдерісінің жалпы жүйесіндегі жеке бюджеттердің әрқайсысына қысқаша сипаттама ұсынамыз.

Астық өңдеуші кәсіпорындарда бюджеттің жасалынатын айлық есебін толық түрде көрсетуге болады, яғни шығындардың жылдық бюджеті С қосымшасында бейнеленген.

1 кезең - Тартылған ұн өнімін сату бюджеті – бұл бюджеттік мерзім ағымында тартылған ұн өнімдерінің түрлері бойынша сатылу көлемін көрсететін бюджет (1 жыл).

Біз жүргізген талдаудың нәтижелері бойынша 2.1 бөлімшеде көрсетілгендей, тартылған ұн өнімі нарығында 2010 және 2015 жылдары аралығында ұнның өнімділігі 3,3% жоғарылады. Бұл соңғы 5 жылда өткізу көлемінің, әсіресе майда тартылған ұн мен ірі тартылған ұнның оң динамикасы бақыланғандығын көрсетеді.

Ұнды өткізу көлемінің мәліметтеріне сәйкес сату бюджетін құрастыра аламыз.

2.1 бөлімшеден есімізде қалғандай ұн тарту кәсіпорындарының дайын өнімді (ұнды) өндіру және шығаруға байланысты өзіне тән ерекшеліктері бар.

Мысал ретінде диірмендік кешен қолданылды, бұл кешен келесі ай үшін негіз ретінде есептік мерзімде 500 тонна астықты өңдеп шығарады. Сату көлемін жоспарлау кезінде әртүрлі сорттағы ұнның шығуын есепке алу қажет. Диірмен зауыттарында ұнның орташа шығарылуы 74-75% құрайды, сәйкесінше сорттар бойынша келесі көрсеткіштерді бейнелейді: жоғарғы сортты ұн – 75%; бірінші сортты ұн – 25%; екінші сортты ұн – 25%.

2 кезең – ұнды өндіру бюджеті – бұл алдағы бюджеттік кезеңде шығарылуы тиіс тартылған ұн өнімінің түрлері мен көлемін анықтайтын бюджет болып табылады. Ұн тарту кәсіпорындары өндіріс құрылымына негізделе отырып өнімге сұранысты, жоспарланған мерзімнің аяғындағы дайын өнім қорының көлемін назарда ұстап отырулары қажет.

Сонымен қатар тауарлық тізімдеменің әрбір орны бойынша өндіріс бюджеті келесідей есептелінеді [122,с. 283]:

$$\text{Өндіріс көлемі} = \text{Сату көлемі} + \text{Жоспарланған мерзім – соңындағы қорлар} - \text{Жоспарланған мерзімнің басындағы қорлар} \quad (7)$$

Өндіріс көлемінің мәліметтері негізінде келесі бюджетті есептеп көрсетуге болады.

3 кезең – Материалдарды қолдану бюджеті – материалдарға қажеттілік, жоспарланған мерзімнің басына және соңына қорлардың деңгейін (астық және көмекші материалдар) есепке алынатын бюджет және материалдарды сатып алу бюджетін құру үшін басталу нүктесі болып табылады.

Бір айға төмен 500 тоннаға тікелей материалдық шығындар бюджеті. Ұнның жалпы шығарылу есебі бойынша 75%, 500 тонна астықтан барлық сорттағы алынған ұн 375 тоннаны құрайды. Сонымен қатар, ұн үшін 7500 ыдыс-қаптар 375 тонна: 50 кг қажет; кебек үшін 125 тоннаға сәйкесінше 2500 қап қажет. Жалпы алғанда 10000 дана ыдыс-қаптар қажет.

Ұн өнімдерін дайындау кезінде ұнның нан пісірушілік қабілетін жоғарылату, қамырдың құрылымдық-механикалық қасиетін жақсарту үшін тағамдық қоспалар қосылады, яғни ұнды дәрумендендіру жүргізіледі. Тағамдық қоспаны құрғақ заттарға есептеу компоненттеріне қатысты алады (0,1-0,2г/100 кг) [132].

4 кезең – Шикізаттар мен материалдарды сатып алу бюджеті – мұнда 500 тоннаға өндірістік тапсырманы орындау барысында қажет болатын шикізаттар (астық) мен материалдардың мөлшері және сатып алу мерзімі анықталатын бюджет.

Шикізаттар мен материалдар түріне тізімдеменің әрбір орны бойынша сатып алу бюджеті табиғи түрде келесідей есептелінеді [122,с. 285]:

$$\text{Сатып алу көлемі} = \text{Шығындар көлемі} + \text{Жоспарланған мерзім – соңындағы қорлар} - \text{Жоспарланған мерзімнің басындағы қорлар} \quad (8)$$

5 кезең – Негізгі өндіріс қызметкерлерінің еңбекақы шығындарының бюджеті негізгі өндіріс қызметкерлеріне қажеттілікті және жоспарланған мерзімде еңбекақы төлеу шығындарын бейнелейді және оның құрылуы кезінде өндірілетін типі мен мөлшері, өнімнің еңбек сыйымдылығы, еңбекке ақы төлеу жүйесі есепке алынады.

6 кезең – Өндірістік жүкқұжат шығыстарының бюджетіне өндірістік бағдарламаларды орындау үшін қажетті өндірістік инфрақұрылымды күтіп ұстау шығындары жатады, яғни бұл жүкқұжат шығыстары бюджеті болып табылады.

Сонымен қатар кәсіпорын бойынша есептілік тартылған ұн өнімінің 1 тоннасына және өндірістің жалпы көлеміне жүргізіледі.

7 кезең – Өндірістік шығындар бюджеті – бұл бюджетте материалдар шығынының мөлшері, шығарылатын өнімнің еңбексыйымдылығы және қайта есептеу коэффициенті туралы мәліметтердің негізінде өндіріс, жалпы өнімнің шығындары анықталады. Бұл бюджеттің пішімі калькуляциялау әдісіне тәуелді: толық немесе қиылған (айнымалы шығындар бойынша).

8 кезең - Өнімді өткізу бойынша шығыстар бюджеті – шикізат(астық) шығысының нормалары, шығарылатын өнімнің еңбек сыйымдылығы және қайта есептеу коэффициенті туралы мәліметтері негізінде бір тонна тартылған ұн өнімін өндіруге кеткен шығындар анықталады. Өнімнің бір данасын өндіруге кеткен өзіндік құн шығындар сомасының өндірілген өнім көлеміне қатынасы арқылы анықталады.

9 кезең – Коммерциялық және әкімшілік шығыстар бюджеті – бюджеттік мерзімде өнімді өткізумен байланысты шығындарды бейнелейтін бюджет, яғни кезең шығыстары компоненттері бойынша жеке бюджет құрылады.

10 кезең – Кірістер мен шығыстар туралы жоспарлық есептілік – жалпы кәсіпорында және алынған қаржылық нәтижелерді жоспарлауда алдағы бюджеттік кезеңге кірістер мен шығыстардың құрылымы мен мөлшерін бейнелейді. Осы бюджетті құру арқылы операциялық бюджетті қалыптастыру аяқталады. Дайындалған ағымдағы бюджеттердің негізінде кірістер мен шығыстардың болжамы жасалынады.

Тартылған ұн өндірісінде жоғарыда көрсетілген бюджеттердің жинақталған жүйесі операциялық бюджетті құруға мүмкіндік береді. Есептеуден көріп отырғанымыздай бұл бюджеттер табиғи және құндық өлшемде ұнды өндіру шығындарының жеке элементтерін бейнелеуге бағытталған.

Келесі кезеңдері ұн тарту кәсіпорындарының алдыңғы қызметтеріне тәуелді. Сонымен қатар екінші бөлімге – қаржылық бюджетке жатады.

Қаржылық бюджет – бұл ұйымның қаржылық және қаржылық емес нәтижелерінен құрылған болжамданған балансты жасау.

Қаржылық бюджет – бұл қаржылық құралдардың болжамданған көздерінің жоспары және оларды қолдануға бағыттар. Ол сәйкесінше келесідей бюджеттерден тұрады:

- капиталдық салымдар бюджеті – инвестицияларды көрсететін бюджет, кәсіпорын олардың мөлшері мен қолдану бағыттарын көрсете отырып, алдағы бюджеттік кезеңде жүзеге асыруы керек;

- ақша қаражаттарының қозғалысы бюджеті – күтілетін ақша қаражаттарының түсуін және күтілетін төлемдерді бейнелейді;

- болжамданған баланс бюджеті – алдағы бюджеттік кезең соңындағы кәсіпорынның жоспарланған балансы, ол жоспарлау үдерісін аяқтайды.

Жүзеге асыру ҚЖО (бюджетті орындаушы) жеке жауапкершілік берілген тұлғаларға қойылады. Бюджеттің орындалуына жауапкершілікті кәсіпорынның басшысы алады.

Жоғарыда айтылғандардың барлығын қорыта келетін болсақ, қазіргі кездегі бюджеттендіру жүйесін енгізу және белсенді қолдану есебінен басқару есебінде қолданылатын элементтердің көлемі дамуда және кеңеюде. Бюджеттендіру жеткілікті дәрежеде күрделі үдеріс болып табылады, өйткені үлкен көлемдегі ақпараттарды өңдеуді талап етеді, бірақ ұн тарту кәсіпорындарына оны енгізу өтелімді болады. Ұсынылған бюджеттендіру жүйесінің негізінде оның тағы бір функциясы – «ынталандыру» жүзеге асырылады. Қойылған мақсаттарға жету үшін бұл қызметкерді ынталандыру жүйесі жақсы сәйкес келеді. Ынталандыру жүйесінің негізіне әрбір құрылымдық бөлімшелер үшін қызметті бағалау белгілері қаланады – өнімнің берілген өзіндік құны кезінде табиғи өлшем бірліктерде өндірілген өнімнің көлеміне жету. Бұл жерде өндірілген өнімнің өзіндік құнына жыл ағымында жабылуы тиісті барлық шығындар кіруі тиіс.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындары үшін бюджеттендірудің құндылығы қаржылық-шаруашылық қызметті барлық жағынан үйлестіруді жүзеге асырумен, ары қарай басқару шешімдерін қабылдау үшін қажетті бизнес-үдерістің айқындығын қамтамасыз етумен көрінеді.

2.4 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есептілігі жүйесін қалыптастыру

Қазіргі кезде жалпы ұйымның және бөлімшелердің қызметін бағалауда басқару қиындықтарын туындатады. Бұл келесі жағдайлармен байланысты, барлық кәсіпорындар, соның ішінде астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары құралдарды үнемдеуге және кіріс деңгейін жоғарылатуға ұмтылулары қажет, ал басқару есебінің қолданыстағы жүйесі толық көлемде бұл талаптарға жауап бермейді.

Осымен байланысты есеп жүйесінің маңызды міндеті есеп, жоспарлау, талдау үшін қажетті анық ақпараттарды қалыптастыру болып табылады және сондықтан да кәсіпорында болатын ішкі үдерістерге үлкен назар аударылады. Ал бұл кәсіпорындарда әрбір құрылымдық бөлімшелердегі шығындар туралы ақпараттар жинақтау қажеттілігін білдіреді және олармен ішкі (басқару) есептілікті құруды көрсетеді. Осы мәліметтердің негізінде әрбір бөлмшенің қызметін және жеке жауапкершіліктеріне байланысты менеджерлердің қызметін жеке бағалау жүзеге асырылады.

Сонымен қатар есептік кезеңде (ай, тоқсан, жарты жылдық) ұйымның және оның құрылымдық бөлімшелері қызметтерінің шарттары мен нәтижелері есептілік нысанында ұсынылуы тиісті өзара тығыз байланысты көрсеткіштерді сипаттайды.

Зерттелінген кәсіпорындардың қолданыстағы тәжірибесінде қаржылық есептіліктен басқа есептіліктің келесідей түрлері қолданылады: жедел есептілік, статистикалық есептілік, салық есептілігі. Кез-келген есептіліктің ақпарат көзі есеп жүйесі болып табылады.

Заманауи жағдайларда есептіліктің дәстүрлі нысандарынан бөлек ұйымның және оның құрылымдық бөлімшелерінің өндірістік-қаржылық қызметін бақылау, басқару және бағалау мақсатында басқару есебі және ішара қаржылық есеп мәліметтерінен құрылатын басқару есептілігін қолдануға қажеттілік туындайды.

Мұны Макарова Е.А., Осокин В.В., Николаева М.Б. анықтап көрсетеді, «басқару есебінің құрамына басқару есептілігінің жүйесінде бейнеленетін есептің толықтырылған жүйесі және шығындарды басқару, нақты жағдайдағы кәсіпорын қызметінің бағаланушы және салыстырмалы көрсеткіштері кіреді» [133].

Біз, Касьянова Г.Ю., Колесникова С.Н. [134], Суйц В.П. [30, с.295] келісеміз, басқарушылық есептілік жүйесі – бұл бөлімшелердің, бизнес сегменттерінің және жалпы кәсіпорынның қызметі қорытындысын және жағдайын бейнелейтін өзара байланысты көрсеткіштердің жүйесі және басқару есебі жүйесі қызметінің нәтижелері.

Көп жағдайда қаржылық есептіліктің көрсеткіштері басқару есептілігінде де көрсетіледі. Алайда, қаржылық есептіліктен айырмашылық ретінде басқару есептілігінде құндық, сандық және сапалық белгілер де қолданылуы мүмкін. Бұл ретте біз көрсетіп кеткендей, астықты өңдеу саласының кәсіпорындары үшін сандық көрсеткіштермен қатар сапалық көрсеткіштер (әсіресе негізгі шикізат – астық, бұған өнімнің шығуы және басқа да көрсеткіштер тәуелді) де үлкен маңыздылыққа ие болады.

Басқару есептілігінің негізгі мақсаты қажетті басқарушылық ақпараттармен барлық деңгейдегі басқарушы қызметкерлерді қамтамасыз ету болып табылады [25, с. 429; 44, с. 171; 121].

Басқару есебін қалыптастыруды астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының өндіріс, өткізу, басқару технологияларының ерекшеліктері; кәсіпорынның қызмет көрсету көлемі; өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау және шығындар есебінің тәртібі; әрбір бөлімшелердің жұмыс ерекшеліктері анықтайды.

Басқару есептілігіне талаптарды екі топқа бөліп қарастыруға болады:

– Біріншіден, жалпы ережелер, олар: мекенжайлылық, айқындық, жеделдік, уақыттылық, нысанның тұрақтылығы, үнемділік, объективтілік, дәлдік, салыстырмалылық, мақсаттылық.

– Екіншіден, арнайы талаптар, оларға келесілерді жатқызуға болады: құрылымның икемділігі және біркелкілігі, ақпараттың түсініктілігі және көзге

түсушілігі, ақпараттың ұтымды жиілігі, жедел басқару және талдауға пайдалылығы.

Бұл сипаттамалық талаптар басқару есебін дұрыс құру және өз уақытында ұсыну үшін көрсетіледі және келесідей негізгі міндеттерді шешуді қамтамасыз етеді:

- маңызды мәселелер мен жетіспеушіліктерді анықтау;
- болашақта әлеуетті мәселелерді көрсететін қазіргі мезеттерді ерекшелеу;
- қызметтің барлығын қамтиды және тез шолу жасайды;
- қызметтің нақты тиімділігі және пайдалылығы туралы есептеулер және ақпараттандыру;
- қызмет барысында туындайтын сұрақтар мен мәселелерді шешудің оңтайлы да тиімді нұсқасын таңдау үшін ақпараттарды топтау және талдау;
- стратегиялық шешімдер қабылдау үшін ақпараттар ұсыну;

Осы көрсетілгендермен байланысты басқару есептілігінің мазмұны және ұсыну тәртібінің талаптарын анықтау менеджердің жүргізуіне бірыңғай қатысты болып саналады. Басқару есебі жүйесін ұйымдастыруға жауапты тұлға орындаушыларға өзінің қандай ақпараттарды, қандай мерзім аралығында және қандай көлемде олардың ұсынулары қажеттілігі туралы талаптарын түсіндіріп беруге міндетті.

Есептік ақпаратпен алмасу тиімділігі көп жағдайда есептіліктің құрылымы мен пішіміне тәуелді. Осы немесе басқа есептіліктің пішімі мен құрылымын таңдауға әсер ететін негізгі факторларға төменде көрсетілгендерді жатқызуға болады: ұсынылатын ақпараттың сипаттамасы; есептілікті қолданушылардың талаптары мен ұсыныстары; шығын мен түсімнің арақатынасы.

Есептіліктің мазмұны оны қолданушылардың ақпараттық қажеттіліктеріне сай болуы керек. Әрбір компания қызметінің ерекшелігі есептік ақпараттарға өзінің талаптарын қояды. Ақпаратты тым әсірелеп тәптіштеу қолданушыға ақпараттық артық салмақ түсіруге алып келеді және оны түсінуін қиындатады.

Басқару есептілігі сұрақтарымен айналысқан ғалымдардың тәжірибесін жинақтай келе, негізгі жіктемені қарастырайық. Басқару есептілігінің нысандарын жіктеу негізіне енгізілген қолданыстағы белгілерді зерттейік (Т Қосымшасы).

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы, жекелеп алғанда «Элеватор «Цесна-Астык»» ЖШС-де қолданылатын есептілікті талдау көрсеткендей, есеп нысанына келесілер кіреді: құрылымдық бөлімшелер, ҚЖО, өнімнің түрлері немесе топтары, бюджеттің баптары бойынша жинақтау тізімдемелері; ақпарат – нақты күнге бөлімшелердің қызметі туралы қысқаша мәліметтер; қорытынды есептер – анықталған мерзімге жалпы ұйымның және оның құрылымдық бөлімшелері қызметтерінің нәтижелерін толығымен ұсынатын есептер.

Зерттелінген кәсіпорындарда басқару есептілігі басшылыққа кестелік, мәтіндік, графикалық нысандарда ұсынылады.

Сондықтан да басқару есептілігін құру реттелінбейді және әрбір кәсіпорын үшін бірегей болып табылады.

Есептілікті құрудың маңызды қағидаларының бірі «есептіліктің сатылары» болып табылады, яғни есептіліктің көп сатылылығы, ол басқарудың деңгейіне тәуелді. Өз кезегінде басқарудың деңгейлері ұйымдастырушылық құрылымға бағдарланған.

Астықты сақтау және қайта өңдеудің көптеген қазақстандық кәсіпорындары компанияның ұйымдастырушылық құрылымын құрудың классикалық сызбасы (сызықтық-функционалдық құрылым) бойынша жұмыс жасайды. Ұйымдастырушылық құрылымның осындай типінің маңыздылығы келесіде, ұйымның басшысында бағыттар бойынша бірнеше орынбасарлар бар (өндіріс, дамыту, жылжыту, қаржы бойынша), олар өз кезегінде сәйкес департаменттерді, басқармаларды, бөлімдерді басқарады.

Басқару есептілігінің нысандары шаруашылық қызметтің әрбір бағыттары үшін қалыптастыру мақсатында кері байланыс орнату қажет және ақпаратты басқарудың төменгі деңгейінен жоғарғы деңгейіне дейін қалыптастыру, сонымен қатар әрбір құрылымдық бірліктің (сегменттер, орталықтар) орынын анықтау қажет. Ал бизнестің мұндай сегменті ЖО болуы мүмкін. Бүгінгі күні астықты сақтау және қайта өңдеудің жеке кәсіпорындарының тәжірибесінде, жекелеп алғанда «Элеватор «Цесна-Астык»» ЖШС-де, №1 диірмен кешенінде ҚЖО қолданылады, бірақ толық көлемде жауапкершілік орталықтары бойынша есептер қолданылмайды. Бізге көрсетілгендей элеваторларда қаржылық жауапкершілік орталықтары бюджеттік жоспарлауды жүзеге асыру үшін қолданылады.

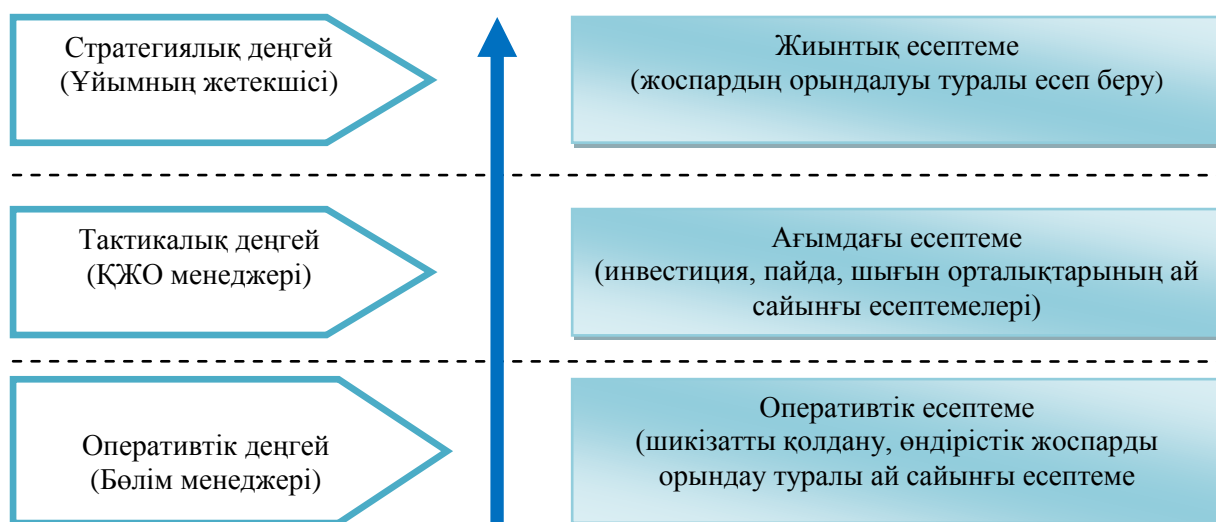
Біз жауапкершілік орталықтары бойынша есептің аясында бюджеттік жоспарлау мен бақылауды басқару есептілігінің көмегімен байланыстыруды ұсынамыз.

Біз жауапкершілік орталықтары бойынша есептің жақтаушыларының пікірлерімен келісеміз [13, с. 16;25, с. 434-435; 45, с.459; 50, с.27], олардың айтуынша, жауапкершілік орталықтарын құру аясында жауапкершілік орталықтары бойынша есеп шығындар және нәтижелер туралы ақпараттарды бейнелеу, жинақтау, талдау және ұсынуды қамтамасыз етеді және құрылымдық бірлік қызметі мен нақты менеджердің нәтижелерін бағалауға және бақылауға мүмкіндік береді.

Басқару есептілігінің жүйесі кәсіпорынды басқару деңгейіне қатысты құрылуы қажет: жоғарғы, орташа, төменгі.

Осы мақсатта басқару есебіндегі басқару деңгейі мен ақпаратты бөлшектеудің өзара байланысын 12-ші суретте көрсетілген келесідей деңгейлер бойынша бөлуді ұсынамыз.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының жоғарғы басшылығы басқару есептілігін алады, ондағы ақпараттар: өткен кезеңге жалпы ұйымның және құрылымдық бөлімшелерінің шегінде өндірістік, инвестициялық және қаржылық қызметінің нақты нәтижелері; ұйымды дамыту мақсаттарының орындалу нәтижелеріне әсер ететін сыртқы және ішкі факторларды талдау; алдағы кезеңге қызметтің жоспарлық және болжамдық көрсеткіштері.



Сурет 12 – Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есептілігін құрудың ақпараттық-баспалдақты үлгісі

Ескерту – Әдебиет көздерінің негізінде автормен құрастырылды [13, с.16-18; 25, с.436-447; 121]

Бұл кешендік қорытынды есептерде анықталған есептік кезеңде жоспардың орындалуы және ресурстарды қолдану туралы ақпараттар көрсетіледі. Оларға жататындар: астық қоймаларындағы астық және ыдыстың қозғалысы туралы есептеме; қорларды (астық, көмекші материалдар) сатып алу және қалдықтары туралы материалдық есептемелер; элеватордың ұнды өндіруі және қызмет көрсетуі туралы есептеме; ұнды сату туралы есептеме; шығындарды қолдану туралы есептеме; көлік ағындарын және логистикалық жүйені басқару туралы есептеме; кәсіпорынды басқару жүйесі бойынша есептеме.

ҚЖО басшылығы басқару есептіліктерін алады, олардың құрамында келесілер көрсетіледі: бөлімшелер қызметінің көрсеткіштері және оларды талдамалық өңдеу нәтижелері; жалпы кәсіпорын және жеке бөлімшелер бойынша жоспарлық және болжамдық сипаттағы ақпараттар; іргелес бөлімшелер және контрагенттер туралы қажетті ақпарат. Құрастыру кезеңділігі тоқсан, жарты жыл, жыл. Оперативтік және тактикалық деңгейде ҚЖО, бөлім менеджерлері есептілік құрады және ұсынады. Бұл талдамалық есептіліктер басшылардың сұранысы бойынша ғана құрылады және мұнда өндірістік, жабдықтау-шығару қызметінің аспектілері ақпараттары ашылып көрсетіледі (ресурстардың артық шығыны, сорт бойынша сатылған ұн және көрсетілген қызмет деңгейін тексеру, пайдалылықтың өзгеру себепін бағалау, нарықты талдау, өндірістік қуатты қолдануды тексеру, белгілі бағыттардағы қызмет тәуекелінің факторы, негізгі құралдарды жөндеу шығыстары).

Айтылып кеткендей басқару есептілігі кәсіпорынның ерекшелігіне тәуелді және бір саланың шегінде де қолданылатын нысаны және түрі бойынша айрықшалануы мүмкін. Зерттелінген кәсіпорындарда берілген үлгіні жүзеге асыру есепті ұсынатын басшының дәрежесін жоғарылату шарасы бойынша

есептіліктің егжей-тегжейлігін төмендетеді. Сәйкесінше басқарудың бастапқы деңгейінде құрылған есептемені тексеру қажеттілігін жою.

ҚЖО бойынша басқару есептілігіне ҚЖО-ның мәртебесіне тәуелді өлшеудің құралдары мен әдістерін, яғни бақылауды қосамыз. Бақылау басқару есептілігі нысанында көрсетілген бюджет көрсеткіштеріне негізделеді (негіз болып 2.3 бөлімшеде біз ұсынған көрсеткіштер табылады). Тәжірибе барысы көрсеткендей басқару есептілігін сәйкес үш топтамаға бөліп қарастыруға әбден болады:

1) қаржылық жағдай, қызметтің нәтижелері және кәсіпорынның қаржылық жағдайының өзгеруі туралы басқару есептілігі;

2) қызметтің негізгі көрсеткіштері бойынша басқару есептілігі;

3) кәсіпорын бюджеттерінің орындалуы туралы басқару есептілігі;

Басқарудың деңгейлері бойынша есептіліктерін қалыптастырудың негізінде шығындардың бақыланушылығы қағидасы жатыр, соған сәйкесінше, құрылымдық бөлімшелердің есептілігінде жауапкершілік орталықтарының басшылары әсер ете алатын шығыстар түрлерінің ғана жоспарлы және нақты мөлшерлері бейнеленулері қажет, басқа шығыстарды қолдану қажеттілігі шамалы [121, с. 237].

Басқару есептілігін құру бойынша ұсыныстарды жалғастырсақ, келесі бағыт ерекшеленген жауапкершілік орталықтары үшін басқарудың ақпараттық қажеттілігін қамтамасыз ететін есептіліктің құрылымданған жүйесін қалыптастыру болып табылады.

Зерттелінген кәсіпорындарда есептемені деңгейлері бойынша топтау және сол кезде шығындарға бақылауды күшейту мақсатында біз ішкі есептіліктің келесідей нысандарын ұсынамыз:

1. Қорларды (астық, көмекші материалдар) қолдану туралы есеп (қосымша Т). Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары қызметінің ерекшелігі бойынша өнімнің сапасын жоғарылату үшін астық дақылдарын және көмекші материалдарды қолдануды ұсынады, сонымен қатар тартылған ұн өнімі материалды көп қажетсінеді. Осымен байланысты шығындардың нақты туындау орнында қолданылатын шикізаттың құрамы мен құрылымы туралы ағымдағы бір элементтік есептіліктерді құру мақсатқа сай деп есептейміз. Бұл есептемеде бюджет мәліметтері және нақты мәліметтерді көрсету ұсынылады, сонымен қатар ауытқуға талдау жүргізу мақсатында ауытқулардың есептеулері қарастырылады.

2. Пайда орталығының түсімі туралы есептеме (қосымша Т). Пайда орталықтары менеджерлері шығындар бөлігімен қатар пайда бөлігіне де өкілеттілігі бар және жауапкершілікке ие болып табылады. Сондықтан да біз пайда туралы есептемені баламалы нысанда құруды ұсынамыз, мұнда маржиналық кіріс және ұсынылған икемді бюджет айрықшаланады. Нысанға келесідей көрсеткіштер енгізіледі: өнімді (қызмет) өткізуден түскен кіріс; айнымалы шығындар; маржиналды кіріс; тұрақты шығыстар; операциялық пайда; салық салғанға дейінгі пайда, пайдаға салық, таза пайда. Мұндай нысан шығындарды анық бейнелеуге және таза пайда құрылғанға дейін бөлімшелерге

түсу, әрбір құрылымдық бөлімшенің қажетті салымын бағалауға мүмкіндік береді.

3. Экономикалық элементтері бойынша шығындар сметасының орындалуы туралы есептеме (қосымша Ф). Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының жоғарғы бөлімі басшылары үшін кешендік есептеме ұсыну мақсатқа сай болып саналады. Олар есептік кезеңдегі шығындардың жалпы көлемі туралы ақпараттарды біліп отырады. Шығындардың сомалық мөлшерін көрсету үшін шығындардың барлық пайда болу орны бойынша ақпараттарды біріктіруді ұсынамыз. Бұл шығындардың жалпы көлемінде (шығындардың құрылымы) әрбір ШПО бойынша шығындардың үлесін анықтауға мүмкіндік береді. ШПО-да шығындар туралы ақпарат есептілікте бірігеді, мұнда шығындар элементтері бойынша матрица ұсынылады. Мұндай матрица келесідей сұрақтарға жауап беруге мүмкіндік береді: шығындар қайда туындады (ШПО немесе ШО); ресурстың қандай түрі қолданылды (шығындардың элементтерін 2.2 бөлімшеде қарастырып кеттік); ШПО бойынша шығындардың сомасы қандай. Экономикалық элементтері бойынша шығындарды топтастыру қызметтің барлық түрлері үшін бірыңғай және міндетті болып табылады, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорыны сәйкесінше келесі жағдайды көрсетеді: ұнды өндіру және қызмет көрсету үшін нақты не шығындалды, шығындардың жалпы сомасында олардың жеке элементтерінің қатынасы қандай. Бұл сонымен қатар талдау үшін база құрады. Бұл ШПО немесе ШО бойынша ұсынылған есептіліктер нысаны өндірістік үдеріс барысы және шығындар динамикасы туралы ақпаратпен қамтамасыз етеді.

Біздің көзқарасымыз бойынша басқару есептілігі жүйесін құру мәселелері есептік көрсеткіштер жүйесін қалыптастыру бойынша жалпы ұсыныстардың болмауымен байланысты.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқарушылық есептілікті құру үшін, мұнда басқару есептілігін құру жүйесі әлсіз немесе мүлдем болмаса, онда жеке құжат жасау қажеттілігі туындайды, яғни «Басқару есептілігі жүйесі туралы Ереже». Оны басқару есептілігі нысандарының жиынтығымен толықтыру. Астықты өңдеу саласы кәсіпорындарында ұсынылған нысандар бойынша жалпы басқару есептілігі жүйесін құруды негізгі үш кезең бойынша жүргізуге болады.

Бірінші кезең – бұл осы құжатты алу мүмкіндігін мақұлдау мақсатында қажетті ақпараттарды талдау. Нысандар түзетілуге берілуі мүмкін, яғни нысандарға, ақпараттарға, құрылымдарға және көрсеткіштерге өзгерістер енгізу.

Екінші кезең – бұл кезеңде кәсіпорынның тәжірибесінде қолданылатын барлық есеп тіркелімдері қарастырылады. Есеп тіркелімдерінің ақпараттарын алу үшін талдамалық есепті түрлендіру қажет, өйткені мұнда қажетті ақпарат үнемі бейнеленуі керек. Есеп тіркелімдерінде көрсетілген ақпараттар басқару есептілігінің негізі болады. Бұл есептілікте кәсіпорын қызметін стратегиялық талдау үшін қажетті ақпараттар көрсетіледі.

Үшінші кезең – басқару есептілігін қалыптастырудың автоматты жүйесін құру. Бұл сәйкес бағдарламалық қамтамасыз етуді алғаннан кейін ғана мүмкін болады. Өйткені басқару есебі (бухгалтерлік есеп жүйесі) әртүрлі деңгейде құрылған, астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында есептің автоматтандырылған жүйесін қолданудың деңгейінде айырмашылықтар болады (бірдей бағдарламада жұмыстың барлық бөлімдерін толығымен автоматтандырудан мәліметтерді қолмен өңдеуге дейін). Заманауи отандық кәсіпорындарда қызметтің ұйымдастырушылық-техникалық ерекшеліктеріне сәйкес бағдарламалық өнімдер қолданылады. Сонымен бірге мәліметтер күн сайын жинақталады, ал бухгалтерияда ірілендірілген есептік кезеңдер бойынша біржолата көрсетіледі. Ақпараттар жалпы және арнайы талаптарға сәйкес болуы үшін қажетті қағидалар жасалынады, кім және қандай құжаттардың негізінде тиісті бағдарламаға немесе оперативтік кестелерге мәліметтерді енгізеді.

Сәйкесінше түсінуіміз керек, басқару есептілігін дайындаудың айрықша ерекшеліктері бар және ол келесілерге тәуелді: кәсіпорынның көлемі, ұйымдастырушылық құрылымның анықтығы, құжата йналымының дамығандығы, есеп жұмыстарының жолға қойылғандығы және жалпы есеп үдерісінің автоматтандырылу дәрежесі. Басқару есептілігін қаржылық есептіліктен басшылықтың талаптары бойынша өзгеріске ұшырап отыратын ақпаратты талдап түсіндіру дәрежесі, ақпараттың нақтылығы, мәліметтерді топтау әдістері және нысаны айрықшалайды.

Зерттеу барысында анықталғандай, қорытатын болсақ, астықты өңдеу кәсіпорындарының ішінде бірнеше әртүрлі деңгейлер мен бизнес-үдерістер ерекшеленеді, олар басқару есептілігін қалыптастыру үшін негіз ретінде қолданылады. Сонымен бірге, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есептілігін қалыптастыру және ұсынудың қолданыстағы жүйесін талдауға негізделе отырып, келесідей тұжырым жасауға болады, яғни басқару есептілігін қалыптастыру үдерісі түзетулер мен толықтыруларды талап етеді. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есептілігі тиімді қызмет атқарады, егер де келесі шарттар сақталатын болса: алғашқы құжаттарды дұрыс рәсімдеу және оларды өз уақытында өңдеу; шығындарды жіктеу топтарына апарудың қағидаларын сақтау; есептіліктерді жедел құрастыру; басқару және ақпараттық технологиялардың автоматтандырылған жүйесін қолдану.

Осылайша, басқару есебін ұтымды ұйымдастыру астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорынының басшылығын бақылау, шығындарды талдау және дұрыс басқарушылық шешімдер қабылдау мақсатында оларды басқару мүмкіндіктерін қамтамасыз етеді. Қандай да бір басқарушылық шешімдерін қабылдас бұрын басқару есептілігімен қамтамасыз етілген талдамалық үдерістер қатарын жүзеге асыра алады.

Екінші бөлім бойынша тұжырым

1. Талдау көрсеткендей, Қазақстан Республикасында 199 ірі және шағын ұн тартатын зауыттар мен 205 лицензиясы бар астық қабылдау кәсіпорындары жұмыс жасайды. Талданған кезеңде тартылған ұн өнімі өндірісі көлемінің өсімі байқалады. Соңғы жылдары астықты өңдеу өнімдерінің жеке түрлерінің құрылымы өзгерген, нақты айтқанда майда тартылған ұн көлемі өскен.

Басқару есебінің ұйымдастырылуына әсер ететін, астықты сақтау мен қайта өңдеудің технологиялық үрдісінің негізгі ерекшеліктері анықталған. Бидайды сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы басқарушылық есеп астықты тазалау, кептіру, бастыру мен калибрлеу сияқты технологиялық үрдістермен жүргізіледі.

2. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында экономикалық элементтері бойынша шығындар есебін жүргізілген зерттеулер авторға ең ірі экономикалық элементті (материалдық шығындар 92-95%) анықтауға, шығындардың барлық элементтері есебінің ерекшеліктерін және оларды коэффициенттік әдіспен бөлу тәртібін анықтауға, астықтың сандық-сапалық есебі бойынша бастапқы құжаттардың мазмұнын талдауға, өңделмелі және меншікті өнімнің есебінің ерекшеліктерін анықтауға көмектесті.

Материалды шығындар есебінің бөлігіндегі нормативтік әдіс элементтерін қолдана отырып, астықты қайта өңдеудің технологиялық үрдісі бойынша ұсынылған шығындар есебінің әдістемесі астық шығынын ықпалды бақылауға және ауытқуларды анықтауға, жоғалтуларды жоюға көмектеседі. Сандық-сапалық есеп бойынша құжаттардың қолдану тиімділігін көтеру мақсатында алғашқы құжаттар мен есеп регистрлерінің жетілдірілген нысандары ұсынылған. Осындай шаралар сандық-сапалық есеп үрдісін жақсартуға және меншік иесі мен астықты өңдеуге беруші арасындағы шығындарды бөліп қарастыруға мүмкіндік береді.

3. Бюджеттендіру түсінігін анықтауға түрлі тәсілдемелер қарастырылған және өндірістік қызметті басқаруда бюджеттендірудің маңыздылығы көрсетілген, өндіріс технологиясының ерекшелігін ескеріп, ұн тартатын кәсіпорындар үшін айларға бөлу арқылы жылдық бюджетті құру негізделген. Ішкі және сыртқы орта өзгерістерін есепке ала отырып, элеваторларда бақыланатын ақпаратты икемді өзгерту мақсатында өндіріс көлемі мен өнімді сатудың әртүрлі нұсқаларында шығындарды болжау үлгісі құрастырылған. Қаржылық жауапкершілік орталықтары бойынша бюджеттерді есептеу әдістемесі бюджеттерді уақыт келе қайта қарастыруға және тиімсіз басқарушылық шешімдерді қабылдау тәуекелділігін төмендетуге көмектеседі.

4. Басқару есептілігін қалыптастырудың негізгі әдістемелік аспектілері талданған. Астықты сақтау және қайта өңдеумен айналысатын кәсіпорындардың жауапкершілік орталықтары бойынша ақпараттарды қалыптастыру және тапсыру бойынша әдістемелік ұсыныстары ұсынылған. Өңделген басқару есептілігінің нысандары басқарудың барлық деңгейлеріндегі қолданушылардың экономикалық мүдделеріне жауап беретін ақпаратты қалыптастыруға мүмкіндік береді.

3 АСТЫҚТЫ САҚТАУ ЖӘНЕ ҚАЙТА ӨНДЕУ КӘСІПОРЫНДАРЫНДАҒЫ ІШКІ АУДИТ: ҰЙЫМДАСТЫРУ, ӘДІСТЕМЕСІ ЖӘНЕ ОЛАРДЫ ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ

3.1 Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудиттің әдістемелік қамтамасыз етілуі

Қазіргі кезде әрбір кәсіпорынға елдегі болып жатқан экономикалық жағдайды анық бағалау маңызды болып табылады, өйткені бәсекелестіктің нәтижелі құралдарын ұсыну керек, соның нәтижесінде республикада болып жатқан экономикалық жағдайлардың және оның даму үрдістерінің, сонымен қатар тартылған ұн өнімі өндірісінің және астықты сақтау қызметтерін көрсету ерекшеліктерінің талаптарына сай болу.

Ішкі аудитті жүргізу әдістемесін, ұйым басшысымен келісілетін, тексерістердің жоспар-кестесі негізінде кәсіпорынның арнайы мамандары жасайды. Ішкі аудит жұмысының қызметі құпия сипаттағы бағдарламаларға сәйкес жүргізілуі тиісті.

Автор Подольский В.И. белгілегендей, «Аудиттің әдістемесі – арнайы тәсілдердің жиынтығы, яғни бухгалтерлік (қаржылық) есептіліктің дұрыстығы дәрежесіне пікірлерді негіздеу үшін қолданылатын есептемелер, математикалық үлгілер, салыстырулардың нақты рәсімдері» [135,с.14].. Бұл өз кезегінде ішкі аудит үшін де жарамды.

ҚР-ы территориясында аудиторлық рәсімдерді орындау барысында аудиторлық ұйым аудиттің халықаралық стандарттарын және ішкі аудит стандарттарын жетекшілікке алуы қажет.

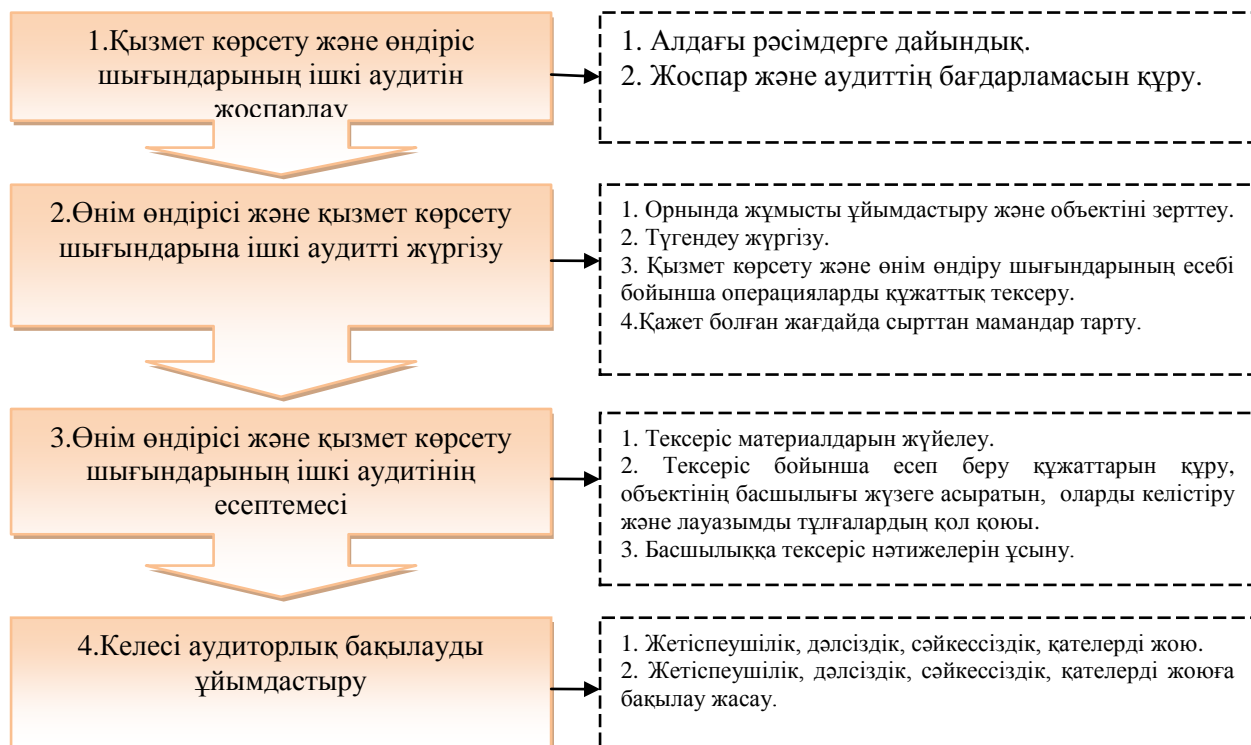
Ішкі аудитті анықтау кезінде кәсіпорынның қызметі туралы алынған білімдерді есепке ала отырып, тексерудің нақты ерекшеліктеріне және ішкі аудиттің қызметін реттейтін нормативтік құжаттардың талаптарына сүйене отырып, жұмыс жасау қажет.

Ішкі аудит қызметі келесілер туралы өз бетінше шешімдер қабылдауға құқылы: аудиторлық рәсімдерді жүргізудің түрі, саны және тереңдігі; уақыт шығындары; толық аудиторлық тексерісті жүзеге асыру және негізделген аудиторлық қорытындыны дайындау үшін қажет етілетін мамандардың саны және құрамы.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы ішкі аудит үдерісі бірнеше кезеңдерде жүргізіледі, олар 13-ші суретте көрсетілген.

Ары қарай жалпы және астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарына ішкі аудит жүргізудің бағыттары мен кезеңдерін қарастырамыз.

Нақты бағыттар бойынша ішкі аудит, сәйкесінше ішкі аудиттің стандарттарына байланысты жүзеге асырылады, мұнда берілген тексерістің объектісі мен пәніне сәйкес тексерістің алуан түрлерінің мақсаты мен міндеттерін көрсете отырып, сәйкес әдістемелер, сонымен қатар ішкі аудитордың жұмыс және есептік құжаттарын тексеріс әдістері, болуы мүмкін қателіктер мен бұрмалаулар, ішкі аудиторлар қызметінің тәртібі және жұмыстың бірізділігі түсіндіріледі.



Сурет 13 – Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарына ішкі аудитті жүргізудің кезеңдері

Ескерту - Әдебиеттерге негізделе отырып автормен құрастырылды [66, с.162-164; 67, с. 119-120; 69, с. 457-460]

Көріп отырғанымыздай жоспарлау кезеңінде ішкі аудиттің жоспары мен бағдарламасын құруға жалпы талаптар көрсетіледі. Қызметтің төрағасы (бас ішкі аудитор) ішкі аудит бөлімі қызметіне жылдық жоспарды және аудиторлық бағдарламаны құруға жетекшілік етеді.

Қызметтің жылдық жоспарына кіретіндер: ішкі аудиттің бағыты, аудиттің мерзімі, аудиттің көлемі, қажетті кадрлық және басқа да ресурстар, қаржыландыру бюджеті.

Ішкі аудиттің бағдарламасы – бұл жеке іс шараларды жүзеге асырудың құжаттық жоспары, құрамында мақсаттар мен міндеттер, бақылау объектілері, ақпарат көздері, реттілік және оларды жүзеге асыру мерзімі, қажетті ресурстарды қарастыру, орындаушылар, олардың қызмет ету тәртібі болады. Әрбір тексеріс бойынша ішкі аудит бөлімі тексеруді жүргізудің бағдарламасын құрады және бекітеді. Тексерістерді жүргізу үшін ұйымдастырушылық қамтамасыз ету және қажетті құжаттар бекітілген мерзімде ішкі аудит бөлімінің талабы бойынша компанияның бөлімшелері жетекшілерімен жүзеге асырылады және беріледі [67, с. 33].

Ішкі аудиттің жылдық бағдарламасы негізінде қазірден тексерістің жекелеген түрлеріне жоспар құрылады, атап айтатын болсақ, тартылған ұн өнімінің өндірісі және қызмет көрсетуге шығындар есебін тексерудің жоспары,

яғни өндіріс шығындарының есебіне тексеріс жүргізудің тиімді, әрі оңтайлы тәсілдемесін жасау. Берілген жоспарда келесі аталғандар толығымен көрсетіледі: тексерісті жүргізетін аудиторлар, аудиторлық рәсімдер, жұмыс құжаттары, жүргізілген жұмысты құжаттық рәсімдеу және қорытындыны қалыптастыру.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары шығынына аудитті жоспарлау кезеңінде астықты сақтау және астықты ұнға (егер бұл бір ғана үдеріс болса) айналдырудың технологиялық кезеңдеріне сәйкес аудиттің бағдарламасын қалыптастыру қажет.

Ішкі аудит қоятын мақсат – қолданыстағы нормативтік құжаттарға, жекелеп алғанда есеп саясатына сәйкес астықты қайта өңдеу кезінде шығындар есебіне қолданылатын тәртіптің сәйкестігін орнату.

Мақсатқа жету үшін аудиттің келесідей міндеттері ерекшеленеді [136; 137]:

- шығындар есебінің қолданыстағы әдісінің негізділігін бағалау;
- бөлістіру әдістерін, шығындардың жиынтық есебі нұсқаларын бағалау;
- жүкқұжат шығыстар есебі;
- өндіріске шығындар есебін рәсімдеу және бейнелеудің дұрыстығын мақұлдау;
- аяқталмаған өндіріске түгендеу жүргізудің сапасын бағалау;
- өндіріске шығындардың жиынтық есебі мәліметтері бойынша өзіндік құнның көрсеткіштеріне арифметикалық бақылау жүргізу.

Зерттелінген бөлім есебін аудиторлық тексеру барысында технологиялық кезеңдер (мұнда элеваторларды бір жағынан ерекшеленген өндіріс ретінде, екінші жағынан ұн тарту өндірісінің бөлігі ретінде қарастыруға болады) шегінде тартылған ұн өнімі өндірісіндегі шығындар есебінің ішкі аудит бағдарламасы қолданылады.

Ч қосымшасында астықты өңдеу кәсіпорындары үшін өндіріс шығындары есебіне ішкі аудит жүргізу бағдарламасы ұсынылған.

Аудиттің жалпы жоспары және аудиттің бағдарламасы аудит барысында қажет болған кезде қайтадан нақтыланып және қайта қарастырылулары қажет. Аудитормен өзінің жұмысын жоспарлау, аудиторлық рәсімдерді орындау барысында алынатын күтпеген нәтижелер немесе өзгеріп отыратын жағдайлармен байланысты аудиторлық тапсырманы орындаудың барлық уақыты ағымында үздіксіз жүзеге асырылады. Аудиттің жалпы жоспары және бағдарламасына маңызды өзгерістер енгізу себептері құжатта тіркелуі керек [138].

Сонымен, жоспарлау үдерісі басқару есебі және есептілігінің жағдайы туралы қажетті ақпараттарды алуды қамтамасыз етеді, сонымен қатар әлеуеттік мәселелерді анықтау үшін алғышарт болып табылады.

Аудиттің осы әдеттегі әдістемесіне Ажибаева З.Н. «тәуекелді бағалау» сияқты кезеңді бөліп көрсетеді. Ішкі аудит қызметі корпоративтік басқару, ұйымның қаржылық-шаруашылық қызметі және оның ақпараттық жүйелерімен

байланысты тәуекелдерді бағалауы керек: қаржылық-шаруашылық қызмет туралы ақпараттардың анықтығы және толықтығы; шаруашылық қызметтің тиімділігі және нәтижелілігі; активтердің толығымен сақталғандығы; заңдардың, нормативтік актілердің, келісім-шарттық міндеттемелердің сақталынуы [69,с. 458].

Біздің көзқарасымыз бойынша, ішкі аудитті жоспарлау кезінде тәуекелдерді бағалау, сөзсіз жоспарлау кезеңінде аудит объектісінің сенімділігін есепке алуға мүмкіндік береді.

Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарына ішкі аудит жүргізудің келесі кезеңі – жинау, жүйелендіру, құжаттандыру, ішкі аудит объектісінің жағдайы туралы ақпараттарды талдау және бағалау рәсімдерін жүргізу. Ақпараттар ішкі аудиттің пәні, міндеттері және көлеміне қатысты барлық сұрақтар бойынша жиналуы керек. Есте сақтайтын жағдай, ақпараттар аудиторлық қорытынды және ұсыныстар үшін берік негізбен қамтамасыз ету мақсатында қажетті, жеткілікті, шынайы, уақытылы, талдамалық және ұйымдастырылған болулары керек.

Аудиторлық дәлелдемелерді аудиторлық рәсімдерді және бақылау құралдарының тестік кешендерін орындау нәтижесінде алады, мұндағы мақсат ішкі аудитордың пікірі негізделетін дәлелді қорытындыларды қалыптастыру. Берілген кезең тереңірек түрде келесі бөлімшеде көрсетілген.

Нәтижелер бейнеленетін кезеңдердің бірі ішкі аудиттің нәтижелері бойынша есептіліктер құру болып табылады. Сыртқы аудиттің есептілігінен айырмашылық ретінде ішкі аудиторлар үшін есептіліктің стандартты нысаны болмайды.

«Аудиторлық қызмет туралы» ҚР Заңына сәйкес аудиторлық есеп беру, ҚР заңнамасының талаптарына сәйкес аудиттелетін субъектінің қаржылық есептілігімен байланысты қаржылық есептілік және басқа да ақпараттар туралы аудитор-орындаушы және аудиторлық ұйымның тәуелсіз пікірінен құралады [55,с. 11].

Профессор Д.О. Абленов пікірін қарастырсақ, «аудиторлық қызметтің үдемелі шетелдік және отандық тәжірибесін талдау көрсеткендей, есеп берудің (қорытындының) сипатына тәуелсіз жеті элемент әрқашан да өзгеріссіз қалады» [139,с. 224].

700 «Аудитордың есеп беруі» АХС сәйкес аудитордың есеп беруі келесі элементтерден тұрады [65, с.232-235]: атауы, адресат, кіріспе (кіріспе параграф), қаржылық есептілікке басшылықтың жауапкершілігі, аудитордың жауапкершілігі, аудитордың пікірі, есептілік бойынша басқа да жауапкершіліктер, аудитордың қолы, аудитор есебінің мерзімі, аудитордың мекен-жайы.

Біздің пікіріміз бойынша, жалпы алғанда толық және біріктірілген түрде ұсынылған элементтер сыртқы аудиторлық есеп берудің негізгі мәні мен тағайындалуын бейнелейді, яғни сыртқы аудитті жүзеге асыру кезінде ұйымдағы бухгалтерлік есеп жағдайы немесе қаржылық есептіліктің жағдайы туралы аудитордың пікірін білдіреді.

Бұдан айырмашылық ретінде ішкі аудиторлардың есеп беруі тікелей ұйымның өзінде жасалынған нысаны бойынша құрылады. Есеп берулерге негізгі талаптар – объективтілік, анықтық, қысқа айтушылық, сындарлылық және уақыттылық.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындағы, атап айтсақ «Концерн «Цесна-Астық» ЖШС-де ішкі аудитті жүзеге асырудың тәжірибесін зерттеу көрсеткендей, аудиторлық есеп беруде, аудиттің мақсаты және орындалған жұмыстың нәтижесін бейнелейтін аудиттің мақсаты мен масштабы көрсетілуі керек. Аудиторлық есеп беруде сәйкес ұсыныстар, аудиторлық ашып көрсетулер және қажет жағдайда аудит объектісі басшылығының түсіндірмелері көрсетіледі [140].

Талдау көрсеткендей, астықты сақтау және қайта өңдеудің кәсіпорындарында қолданылатын ішкі аудит есеп берулерінің нысаны әртүрлі. Алайда, аудиторлық есеп беруді рәсімдеу бойынша жалпы ережелер қолданылады, олар келесідей негізгі талаптарды жетекшілікке алады:

1) негізгі бетте аудиторлық тапсырманың және аудит объектісінің атауы, аудиттің мерзімі көрсетілуі керек және аудиторлық тапсырманың аяқталу мерзімі қойылады, өйткені орны бар ішкі аудиттің аяқталу мерзімінен аудиторлық есеп берудің қол қойылу мерзіміне дейін болған оқиғалар мен операциялардың ішкі аудитке ешқандай да қатынасы жоқ. Аудиторлық есеп берудің негізгі бетінде адресаттар көрсетілуі керек.

2) аудиторлық есеп берудің құрамында аудиторлық тапсырманың мақсаты және аудиттің объектісі туралы қысқаша мәлімет болуы керек;

3) аудиторлық есеп беруде анықталған мәліметтерге арналған егжей-тегжейлі көрсету бөлімі болуы керек. Аудиторлық анықтауларға келесідей негізгі элементтер кіреді: бағалау белгілері, пайда болу себептері және оның салдары.

Біздің көзқарасымыз бойынша мұндай тиянақсыз нысан мәліметтерді нысандандырмайды және аудиттің түрлі объектілері үшін есеп беруді құрастыру кезінде алдыңғы нысаннан ерекшеленуі мүмкін, бұл жағдай қанағаттанарлықсыз оқиға алып келеді және басқа есептік мерзімдегі есеп берулермен салыстырғанда нақты емес және салыстыруға келмейді.

Бұл бағытта ішкі аудитордың есеп беруінде үш бөлімнің болуы ұсынылады: кіріспе бөлім, талдамалық бөлім, қорытынды бөлім.

Біз мұнымен келісеміз және үш бөлімі ерекшеленген нысанда ішкі аудиттің есеп беруін қолдануды мақсатқа сай санаймыз:

1. Ішкі аудит есеп беруінің кіріспе бөліміне келесілер кіруі тиісті: есеп берудің нөмірі, бөлімшенің атауы, қол қою мерзімі, жоспар-кестеге сәйкес аудитті жүргізу мерзімдері, тексерістің сұрақтары, тексерістің басталу және аяқталу мерзімі, тексерісті жүргізуге жауапты тұлғалар.

2. Есеп берудің талдамалық бөлімінде тексерудің нәтижелері бойынша шешім қабылдау үшін маңыздылығы бар бұрмалаулар деректерінің бар болуы немесе жоқ болуы және басқа да деректердің болуы туралы жүйелендірілген құжаттық растау көрсетіледі.

3. Қорытынды бөлімде ішкі бақылаудың, есеп пен есептіліктің жағдайы туралы жалпы тұжырымдар ұсынылады және тексеріс барысында анықталған бұрмалаушылықтарды жою бойынша ұсыныстар көрсетіледі.

Есте ұстайтын жағдай, ішкі аудиторлардың есеп беруде қойылған сұрақтары, басқарушыдан (тапсырысшыдан) барлық ескертулер мен ұсыныстарға жазбаша жауап келмейінше «ашық» ретінде қарастырылады. Есептік мерзімнің соңында басшылыққа ішкі аудиттің қызметі туралы қорытынды есеп берулер ұсынулары керек. Бұл есеп берулерде ішкі аудиттің түрлері және бөлімдері бойынша жоспарланған жұмыстар мен нақты істелінген жұмыстар, бюджеттік жоспарлау мен нақты шығыстар салыстырылулары қажет.

Олай болса, аудиторлық есеп беруде ішкі бақылау және тәуекелдерді басқарудың тексерілген жүйелерінің тиімділігі және баламалылығы туралы жалпы қорытынды болуы тиісті. Сонымен бірге, есеп беру ішкі аудиттің кеңес беру қызметін жүзеге асыру бөлімінде жүргізілген жұмысқа қатынасы бар ұйымның қызмет атқаруының әртүрлі аспектілерін жетілдіру бойынша құрылымдық ұсыныстар беруі керек.

Соңғы кезең «Келесі аудиторлық бақылауды ұйымдастыру» келесі жағдайға бағытталған: ішкі аудиторлар келесі кезеңдерде бекітулері қажет, тексерістің нәтижелері бойынша қажетті әрекеттердің (түзетулер, басқару жүйесін жетілдіру) барлығының орындалғандығын және көрсетілген нәтижелерге қол жеткізілгендігін. Ол үшін ішкі аудит қызметімен аудит нәтижелері бойынша аудит объектісімен ұсынылған, түзетуші және/немесе ескертуші әрекеттер жоспары құрылады.

Ескертулерді жою бойынша іс-шараларды ұтымдырақ жүзеге асыру үшін біз жоспардың келесідей үлгісін қолдануды ұсынамыз (кесте 10):

Кесте 10– Аудит нәтижелері бойынша аудит объектісімен ұсынылған, түзетуші және/немесе ескертуші әрекеттер жоспары

№ р/н	Сәйкессіздіктің қысқаша мазмұны	Аудиторлық есеп беруге сәйкес ұсыныстың мазмұны	Түзетуші және/немесе ескертуші әрекеттердің орындалу мерзімі	Орындауға жауапты тұлғалар	Ескерту
1					
2					

Бұдан басқа, ішкі аудит қызметі берген ұсыныстарды орындау мониторингі жүргізіледі, мониторингінің нәтижелері ішкі аудиторлар берген ұсыныстар бойынша анықталынып көрсетілген жеке аудиторлық файлда жүргізілуі керек.

Жоғарыда айтылғандардан көріп отырғанымыздай ұйымдағы ішкі аудит бөлімі қызметтерінің нақты да анық бағыттары бөлімді құру мақсаты, көлемі, ұйымдыстырушылық құрылымы және ұйым қызметінің түрлеріне тәуелді. Ішкі

аудиттің негізгі бағыттарының бірі өнім өндірісіндегі шығындар есебін тексеру болып табылады.

3.2 Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарының ішкі аудиті

Ішкі операциялық аудиттің аясында бақылаудың рәсімдері зерттелінеді және объектінің сала екендігі анықталады, мұнда оның тиімділігін жақсарту қажет болып саналады.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы шығындардың ішкі аудиті астықты сақтау және қайта өңдеудің жеке ерекшеліктеріне тәуелді өзгешелікке ие болады [141].

Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындары есебіне ішкі аудит жүргізудің мақсаты тартылған ұн өнімдерін сақтау және өндіру бойынша қызмет көрсету шығындары есебінің қалыптасуы және дұрыстығына негізділікті бекіту болып табылады.

Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарына ішкі аудит жүргізу үдерісінде келесі міндеттерді шешу қажет:

- шығындар есебінің қолданыстағы қайта бөлістік әдісінің негізділігін, шығындардың жиынтық есебін жүргізу әдісін, жүккұжат шығыстарын бөлу әдістерін бағалау;
- экономикалық элементтері бойынша шығындар есебінде рәсімдеу және бейнелеудің анықтығын растау;
- өндіріске шығындардың жиынтық есебі мәліметтері бойынша тартылған ұн өнімі және астықты сақтау қызметінің өзіндік құны көрсеткіштеріне арифметикалық бақылау жүргізу.

Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудитті келесілерден бастау қажет: өндіріс үдерісінің технологиясын зерттеу, өндірістік бөлімшелердің (элеватордың, диірмен цехының) жұмысын қалыптастыруды тексеру; салмақ өлшеу құралдарының дұрыстығын тексеру; өндірістік бөлімшелерде қолданылатын сәйкес алғашқы құжаттарды зерттеу.

Өндіріске кеткен шығындар есебінің ішкі аудиті кезінде талдамалық және жинақтамалық есептің тіркелімдерін қолдану қажет: бас кітап; айналым-қалдықтық тізімдемесі, карточкалар, 8110, 8310, 8410 шоттарын талдау; өндірістік сипаттағы аванстық есеп берулер; негізгі құралдар амортизациясының есептемесі; еңбекақыны есептеу және одан аударымдар, сонымен қатар бухгалтерлік баланс, пайда және залал туралы есеп беру, бюджеттер.

Өндіріс шығындары бухгалтерлік есебінің анықтығын растайтын аудиторлық дәлелдемелерді жинау кезінде аудитор маңыздылығы бойынша тексерудің түрлі аудиторлық рәсімдерін қолдануы мүмкін [67, с.210; 136, с.202-205]:

- тексеру (жекелеп алғанда, осы мақсаттар үшін негіз болып табылатын құжаттарды, шығындарды қалыптастыру бойынша бухгалтерлік есептің тіркелімдеріндегі жазуларды тексеру);

- бақылау (шикізаттар мен материалдарды қайта есептеу, дайын өнімді түгендеу);

- қайта есептеу (аудиттелетін ұйымның арифметикалық есептемелерін тексеру бөлігінде жүкқұжат шығыстарын бөлу, ұнның сорттары бойынша шығындарды бөлудің коэффициенттік әдісін қолдану бөлігінде өнім бірлігінің өзіндік құнын қалыптастыру (тонна));

- талдамалық рәсімдер (технологиялық карта бойынша есептеу жолымен алынған өнімнің өзіндік құнын қалыптастыру кезінде бейнеленген шикізаттар мен материалдар шығыстарын салыстыру, калькуляция баптары және сәйкесінше элементтердің шегінде өнімнің өзіндік құнының құрылымын талдау).

Біздің пікіріміз бойынша, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында шығындар есебін тексеру кезінде аудитор сәйкес рәсімдерді орындауы қажет, олар тиісті сипатта және жеткілікті болады. Аудиторлық рәсімдерді орындау барысында дереккөздер ретінде алғашқы есеп құжаттары, бухгалтерлік тіркелімдер, сонымен қатар ұйым қызметкерлерінің жазбаша түсініктемелері қолданылады.

Тартылған ұн өнімі өндірісінің шығындары есебінің аудиті кезінде аудиторлық рәсімдердің нәтижелерін құжаттандыру жасалынған жұмыс, уақыт шектері, сипаттамалары, орындалған аудиторлық рәсімдердің көлемі және аудиторлық дәлелдемелердің негізінде алынған қорытындылар туралы ақпараттарды жұмыс құжаттарында көрсетуді болжамдайды. Жұмыс құжаттарында ішкі аудитор есептің зерттелініп отырған бөлігін бірыңғай тексеруге қатысты маңызды жағдайларды бейнелейді, олардың негізінде оның маманданған ой-пікірі қалыптасады. Егер де аудитор өте күрделі сұрақтарды қарастыратын болса, онда жұмыс құжаттарын толтыру кезінде ол қорытындыны қалыптастыру кезіндегі дәлелденген нақты деректерді жетекшілікке алады.

Ұн өндірісі және астықты сақтау бойынша қызметтер шығындарын тексеруге кірісе отырып ішкі аудитор ұйымның құжатайналымының кестесі қаншалықты негізді жасалынған және қандай дәрежеде нақты орындалатындығын бекітуі керек. Құжатайналымы кестесі ұйымдастырушылық реттеме және бухгалтерия жұмысының сапасын жоғарылатушы құрал болып табылады.

Ішкі аудитор ескереді, ұйым басқару есебі жүйесінде шығындар есебін ұйымдастырудың нақты нұсқасы таңдау кезінде келесілерге бағдарланады:

- 1) бухгалтерлік есептің жұмыс шоттар жоспарының құрылымына;
- 2) өнімнің (жұмыс, қызмет) өзіндік құнын қалыптастырудың салалық ерекшеліктеріне;
- 3) кәсіпорынның көлеміне;
- 4) есеп жүйесінің тиімділігіне (шығындарды басқаруда ол алып келетін пайданы салыстыру).

Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарының ішкі аудиті кезінде аудит объектілері келесілер: өнімнің өзіндік құны, шығындар, активтер.

Өнімнің өзіндік құны қызметтің әдеттегі түрі бойынша есептік кезеңде өндіріс және өткізумен байланысты апарылған шығыстардың жиынтығы ретінде анықталады.

Шығындарды зерттеу кезінде ішкі аудиторға өнімнің өзіндік құнын есептеудің дұрыстығын құжатпен бекіту маңызды. Шығынның әрбір түрі бойынша есепті растайтын алғашқы құжаттар дұрыс рәсімделуі және оның ішінде қажетті барлық деректемелер болуы керек.

Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарының элементтері шегінде аудиторлық рәсімдерді жүзеге асыруды толығырақ қарастырайық.

Өнімнің өзіндік құнына шығындарды апару тәртібі бухгалтерлік есеп бойынша Ережемен анықталған, мұнда өнімнің өзіндік құнына қандай шығындардың апарылатындығы толығымен қарастырылғын. Осымен байланысты ішкі аудитор бухгалтерлік есеп, сәйкесінше салық есебінің айқындамасынан шығындар есебінің дұрыстығына тексеріс жүргізеді.

Астықты қайта өңдеудің өндірістік шығындарының есебіне ерекше назар аударылады. Ішкі аудитор анықтауға тиісті: есептік кезеңдер бойынша өндірістік шығындарды шектеудің дұрыстығы; өндіріс шығындарына есептен шығарылатын шикізаттар мен материалдарды бағалаудың анықтығын және таңдалған әдістің сақталынғандығын; негізгі құралдар және материалдық емес активтер бойынша амортизацияның, соның ішінде өндірісті басқарумен байланысты басқа да шығыстардың өзіндік құнға қосылуының дұрыстығын; калькуляциялаудың объектілері бойынша жүкқұжат шығыстарын бөлудің негізділігі; астық қалдықтары, жоғалтулардың есебін ұйымдастыру; қолданылатын шоттар корреспонденциясының дұрыстығы. Сақтау және ұн өндіру шығындарының талдамалық есебін ұйымдастырудың аудиті кезінде сақтау бойынша, жоспарлау, есеп және өнімнің (жұмыс, қызмет) өзіндік құнын калькуляциялау кезінде өндіріспен және қызмет көрсетумен байланысты шығындардың қалай топталатындығын, яғни шығындар мәліметтерінің талдамалық есебі жүргізілетіндігін (немесе қолданыстағы заңнаманы бұзу арқылы жүргізілетіндігін) белгілеу қажет. Сонымен қатар шығындар баптары тізімін анықтаудың дұрыстығын, олардың құрамын және өндірістің сипаты мен құрылымын есепке ала отырып тартылған ұн өнімі (тартылған ұн шегінде) түрлері бойынша бөлістіру әдістерін тексеру қажет.

Өнім өндірісі шығындары есебі бойынша операцияларға тексеріс жүргізу кезінде ішкі аудитор, аудиторлық дәлелдемелерді жинау шығындары мен алынған ақпараттың пайдалылығы арасындағы арақатынасты сақтауы қажет.

Материалдық шығындарды тексеру кезінде ішкі аудитор келесілерді анықтады, 1310 «Шикізаттар мен материалдар» шотында және олардың шығыстары 8110 «Шикізаттар мен материалдар» шотында есептелінетін нақты шығындар қалдықтың құрамында емес па, себебі өндірістік шоттарға есептен шығару кезінде, дайын өнімнің нақты өзіндік құнын реттеу мақсатында материалдың бір түрінің құны басқаларына ауыстырылды. Одан басқа, аудитор өндірісте қолданылатын материалдарға жатпайтын шығындардың өзіндік құны есептен шығарылмағанына көз жеткізуі қажет.

Ішкі аудитордың назарында өнімнің өзіндік құнына кіретін материалдар мен шикізаттардың шығындары қайтарылатын қалдықтардың құнына төмендейтіндігі, оларға алдыңғы шикізаттың пайдаланушылық қасиеттерін толық немесе жартылай жоғалтқан шикізаттар, материалдардың қайта өңдеу қалдықтары және ыдыс-қаптар жататындығы болуы керек. Осымен байланысты тартылған үн өндірісінің қайтарылатын қалдықтары (астық қалдықтары, жарма) басқа жаққа өткізілуі мүмкін, сондықтан олар мұқият аудит жүргізуді талап етеді. Осы үдеріс негізінде келесілер тексеріледі: жүкқұжаттар, шығындар есебі тізімдемелері, басқа жаққа оларды сатуды бейнелейтін құжаттар.

Өнімнің өзіндік құнына материалдық шығындарды апарудың дұрыстығын тексеру кезінде аудитор келесілерге ерекше назар аударуы керек:

- астықты сақтау және қайта өңдеу қызметінің өзіндік құнына кіретін шикізаттар мен материалдарды бағалаудың анықтығы;

- су, энергия, ыдыс және буып орауға шығындарды есепте бейнелеудің дұрыстығы;

- кәсіпорында қабылданған есеп саясатына тәуелді материалдарды сатып алу және дайындау үдерісінің бухгалтерлік есепте көрсетіліп жазылуының дұрыстығы;

- өндірісте қолданылатын материалдарға жатпайтын материалдардың шығындар өзіндік құнына апарылу дерегі бар екендігі, сонымен қатар ҚҚС құнын өндірістік шоттарға есептен шығару оқиғаларының болуы;

- диірмен цехына берілген шикізаттар, материалдар құнының өнімнің (жұмыс, қызмет) өзіндік құнына енгізілу деректері бар екендігі, бірақ нақты оқиға бойынша олар өндірісте шығындалды;

- өнімді өндірудің техникалық жағдайы және технологиясы деңгейіне сәйкес шикізаттар мен материалдар шығындарының бекітілген мөлшерінің дұрыстығы ;

- қайтарылатын қалдықтарды бағалау және есептен шығарудың дұрыстығы;

- астықты сақтау, кептіру мен өңдеу кезінде табиғи азаюдың мөлшерінен тыс жоғалтулар мен жетіспеушіліктерді есептен шығарудың дұрыстығы;

- есептік бағалар бойынша материалдар құнынан шикізаттар мен материалдардың нақты өзіндік құнының ауытқуын есептен шығарудың негізділігі;

Ішкі аудиторға өндірісте қолданылған шикізат есебін тексеріп негіздеу қажет, өйткені ол белгілі бір ауысымға шикізатты қолдануға тәуелді. Сонымен қатар аудитор келесі жағдайды білуі керек: ауысымға шикізаттың шығынын анықтау үшін ауысымның басындағы шикізат қалдығына ауысым барысында келіп түскендерін қосамыз және одан өндіріс цехында (диірмен зауытында) ауысымның соңында қалған шикізаттың көлемін азайтамыз. Шикізаттардың шығысы өндірістегі жоғалтулар мөлшерін есепке ала отырып, ауысым барысында өнімнің шығуына сәйкес келуі керек.

Материалдық шығындардың ішкі аудиті аясында, сонымен қатар кәсіпорын өзі өндірген немесе сыртқы ұйымдардан алынатын отын, энергия

және суды өндіріс үдерісінде қолдануды талдау қажет. Осы жағдайда берілген материалдар көмекші өндіріспен жасалынуы мүмкін. Өндіріс үдерісінде шығындалуы бойынша шығындар «Материалдар» бабына енгізіледі.

Жұмыс барысында ішкі аудитор кәсіпорынның энергетикалық цехтарымен жасалынған энергияға (су, бу) кеткен шығындарды бейнелеуді және олардың цехтық өзіндік құны бойынша енгізілу дұрыстығын тексеруді жүзеге асырады. Сонымен бірге осы цехтардың шығындарының жалпы сомасы шығарылған энергияның көлеміне пропорционалды негізгі өндіріс және басқа цех-қолданушылардың арасында бөлініп көрсетіледі. Алайда, жүккүжат шығыстары құрамында көрсетілетін қозғалтқыш электр қуатының құны көрсетілген бап бойынша шығындарға кірмейді.

Ішкі аудиттің тиімді жұмысы үшін өндірісте шикізатты қолдану туралы есеп берулер құрумен ағымдағы есеп мәліметтерін тексеру жүзеге асырылады, сонымен қатар егер де өндірістік бөлімшелер бойынша үнемдеу немесе артық жұмсау анықталса, онда олардың туындау себептері анықталады. Сонымен қатар, жинақтамалы мен талдамалық есептің мәліметтерін салыстыру, айналым-қалдықтық тізімдемесінде өнімнің нақты өзіндік құнын анықтау.

Материалдық шығындармен қатар, еңбекке ақы төлеу шығыстарының өзіндік құнда маңызды салыстырмалы салмағы бар. Сондықтан да шығынның бұл түрін өзіндік құнға дұрыс апарудың дұрыстығына ішкі аудитор назар аударуы керек. Сонымен қатар еңбекақы шығындары өнімнің өзіндік құнында материалдық шығындар сияқты, яғни шығындардың пайда болу орындары бойынша көрсетіледі.

«Еңбекке ақы төлеу» бабында кәсіпорынның негізгі өндірістегі қызметкерлерінің еңбегіне ақы төлеу шығыстары бейнеленеді, оның құрамына өндірістік нәтижелері үшін қызметкерлерге, жұмысшыларға сыйақылар, өтемдік және ынталандыру төлемдері, сонымен қатар жұмысшылардың негізгі қызметімен айналысатын штатта жоқ қызметкерлерге еңбекақы шығындары.

Астықты өңдеу кәсіпорындарының бұл бөлімінде ішкі аудитор келесі міндеттерді шешуі керек:

- ҚР-ның еңбек кодексінің және еңбекке ақы және сыйақы төлеу туралы ереженің талаптарының сақталуын бақылау;
- еңбекақы бөлігінде бухгалтерлік және салық заңнамасын сақтаудың дұрыстығын тексеру (еңбекақыны есептеу, зейнетақы қорына аударымдар, әлеуметтік салық, әлеуметтік аударымдар) ;
- төлеуге сомаларды қайта есептеу туралы қызметкерлер мен басшылардың өтініштерін қарастыру;
- тартылған ұн өнімінің өзіндік құнына кіретін еңбекке ақы төлеу бойынша шығыстардың есептелу дұрыстығын тексеру;
- бөлімшелер бойынша еңбекке ақы төлеу қорын қолданудың дұрыстығын тексеру;
- сыртқы аудит, салық органдарының тексерісі кезінде анықталған бұрмалаушылықтардың себептерін, қателердің шындықтарын тергеп-тексеру.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында еңбекке ақы төлеу шығындарын зерттеуде аудитордың назарында келесілер болуы керек, нақты орындалған жұмысқа еңбекақы төлеу кәсіпорында қабылданған еңбекақы төлеудің нысандары және жүйелеріне сәйкес тарифтік мөлшерлеме және лауазымдық еңбекақыларға, кесімді бағалауға сәйкестендіріліп есептелінеді, сонымен қатар сәйкес есептік құжаттар бойынша анықталған оның толық сомасы өнімнің өзіндік құнына қосылады, ал өтемақылық төлемдер – заңдылықтар және нормативтермен қарастырылған мөлшер бойынша есептелініп төленеді.

Ұн тарту өндірісінде еңбекке ақы төлеу шығыстарының ішкі аудиті өнімнің өндірісі бойынша барлық операциялар рәсімделетін белгіленген тәртіпте құрастырылатын алғашқы құжаттарға негізделеді. Еңбекке ақы төлеуді бөлістіру үшін алғашқы құжаттарға төменде көрсетілгендер жатады: жұмысты орындауға өкімхаттар, көліктерге жолдама парақтары, іссапар шығыстары, өкілдіктік шығыстар бойынша есеп беруге тиісті тұлғалармен есеп айырысулар, жұмыс уақыты есебінің табелі, өндіріске материалдарды жіберу бойынша қойма құжаттары, есептік-төлемдік тізімдеме, шығындардың шоттары және белгісі бойынша есептелген еңбекақыны тарату тізімдемелері, сонымен қатар айналым-қалдықтық тізімдемесі.

Алғашқы құжаттарды ішкі аудитордың зерттеуі еңбек және оған ақы төлеу сұрақтары бойынша іс жүргізу жағдайын бағалауға, сонымен қатар еңбекке ақы төлеу шығыстарының көлемін нақты анықтауға мүмкіндік береді.

Аудитор әсіресе еңбек туралы заңнамамен қарастырылған түнгі уақытқа, мерзімсіз, мереке күндеріне, өндірісте жұмыс істелінбеген уақытқа (келмеу) төлемдерді мұқият зерттеуі керек. Бұл шығындардың маңызды бөлігін жасөспірімдерге жеңілдік сағаттарын төлеу, баланы күту үшін ана жұмысындағы үзілістерге төлемдер, мемлекеттік міндеттерді орындау үшін уақытқа төлемдермен қатар, еңбек сіңірген жылдарға сыйақылар, кезекті және қосымша демалыс төлемдері алады.

Өнімнің өзіндік құнына апарылатын еңбекке ақы төлеу шығындарын тексере отырып, аудитор негізгі өндіріс жұмысшыларының еңбекақысы өнім мен қызметтің (бірнеше тартылған ұндар) сәйкес түріне тікелей апарылғандығына ерекше назар аударуы керек. Бұл келесіні білдіреді, осы тартылған ұнның еңбек сыйымдылық коэффициенттері бойынша шартты тартылған ұнға ауыстырылған, өңделетін астықтың санына пропорционалды түрде тартылған ұн өнімінің өзіндік құнына еңбекке ақы төлеу шығындарын апарудың дұрыстығын тексеру. Бұдан басқа, негізгі еңбекақы сияқты тартылған ұн өнімінің түрлері бойынша бөлінетін негізгі өндіріс жұмысшыларының қосымша еңбекақысын есептеу және апарудың дұрыстығын тексеру.

Тексеріс кезінде кесімді жұмысшылардың тікелей еңбекақысына пропорционалды түрде бөлінетін, өнімнің нақты түрімен байланысты емес, уақытша жұмысшылардың негізгі еңбекақысын өнімнің өзіндік құнына апарудың заңдылығын есепке алу керек. Тексеріске жұмысқа шығу кестесі және жұмыс уақыты есебінің табелі, ал кесімді жұмыскерлер бойынша кесімді

жұмысқа өкімхаттар және ауысым барысында өнім өндіруді растайтын құжаттар жатады.

Ұн тарту кәсіпорындарында еңбекақы және оны өзіндік құнға апару туралы ақпараттарды жалпыландыру үшін 3350 «Еңбекақы төлеу бойынша қысқа мерзімді берешек» шоты және 8112 «Өндірістік жұмыскерлердің еңбекақысы» шоты қолданылады, бұл шоттарға жеке элеваторда және тартылған ұн өндірісінің түрлері бойынша талдамалық шоттар ашылады. Сондықтан да ішкі тексеріс жүргізу кезінде аудитор 8112 шотының шоттары бойынша есептің автоматтандырылған нысаны кезінде берілген шоттар бойынша айналым-қалдықтық тізімдемесіндегі ақпараттарды салыстыруы керек.

Аудитор еңбекақымен тығыз өзара байланыста еңбекақыдан міндетті аударымдардың дұрыстығын тексеруі керек. Шығындардың бұл бабында мемлекеттік бюджетке салымдар көрсетіледі. Сонымен бірге, зейнеткерлік заңнамаға сәйкес зейнетақы және салық заңнамасына сәйкес әлеуметтік салық есептелінетін еңбекақының түрлері ғана есепке алынады.

Сонымен қатар, әлеуметтік салықтың (еңбекке ақы төлеу қорындағы әрбір жұмысшының еңбекақы мөлшеріне тәуелді) сараланған есептемесі қалай жүргізілетіндігі және 8113 «Өндіріс жұмысшыларының еңбекақысы» шоты мен 3150 «Әлеуметтік салық» шоты бойынша мәліметтер тексеріледі.

Астықты өңдеуші кәсіпорындарда арифметикалық әдіспен еңбекақыдан ұсталымдардың дұрыстығы тексеріледі және зейнетақы қорына аударымдар 10% мөлшерінде, әлеуметтік салық 11% көлемінде екендігі заңнамамен бекітілген.

Берілген кезеңде еңбекақыны есептеу кезінде қателіктер мен бұрмалаушылықтарды жіберу мүмкіндігін анықтау бойынша рәсімдер жүргізуде келесі үлгідегі жұмыс құжатын пайдалану орынды болып саналады (кесте 11):

Кесте 11 – Еңбекақыны есептеу кезінде қателіктер мен бұрмалаушылықтарды жіберу мүмкіндігін анықтау бойынша жұмыс құжаты

№	Жұмысшының А.Ж.Т.	Бухгалтерлік есеп бойынша мәліметтер	Талаптарға сәйкес	Ауытқулар, теңге
1				
2				

Кәсіпорын қызметкерлерінің еңбекақысы бойынша бұзушылықтардың көптеген мөлшері келесілерге қатысты болады: құжаттарды дұрыс емес рәсімдеу және тариф, коэффициент, дәрежені дұрыс емес бекіту, жұмысқа қабылдау бойынша еңбек келісім-шартын сауатсыз құрастыру, мұнда өндірістік қызмет сипаттамасына байланысты сыйақы жүйесі, еңбекақыға қосымша төлемдер, аймақтық коэффициенттер, сусыздық, іссапар шығыстарын рәсімдеусіз іссапарға жиі шығумен байланысты жұмыстар, жұмыстың кезекшілік әдісі, айтылып қарастырылмауы мүмкін. Түнгі ауысымдар және жиі

орын ауыстырулар әрқашан да құжат жүзінде рәсімделмейді және оған қосымша төлем қарастырылмайды, алайда заңнамаларға сәйкес олар өз деңгейіне құжаттармен рәсімделулері қажет болып саналады [142].

Сонымен бірге тексерістің нәтижелері бойынша еңбекақы төлеу есебі бойынша есеп тіркелімдеріндегі жазулар алғашқы құжаттардағы (талаптар, жұмыс уақыты есебінің табелі) жазбалармен сәйкес келетіндігі қарастырылады; 8112 шотын талдау мәліметтері жалпыланған түрде 8110 «Негізгі өндіріс» шотын талдау мәліметтерімен сәйкестігі тексеріледі.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы ішкі аудиттің маңызды бағыттарының бірі есеп саясатының сақталуы көзқарасы бойынша тексеріс болып табылады, ішкі аудитор сонымен қатар негізгі құралдар, материалдық емес активтер бойынша амортизация есептеу дұрыстығын тексереді, яғни есеп саясатына сәйкес амортизация есептеудің таңдалған әдісі қолданылатындығы және оларды шығындар шотына апару мен өнімнің өзіндік құнына қосу дұрыстығы тексеріледі.

Экономистер ескеріп кеткендей [67,с.348;142,с.116;143]өнім өндірісіндегі шығындардың маңызды бабы негізгі құралдар мен материалдық емес активтердің (МЕА) амортизациясын шығарылған өнімнің өзіндік құнына кіргізудің дұрыстығын тексеру болып табылады. Барлығымызға белгілі болғандай, бұл бап негізгі құралдар мен МЕА құнына ай сайын анықталып отырады, сонымен қатар амортизациялық аударымдардың бекітілген мөлшері бойынша негізгі құралдар мен МЕА толық қалпына келтірілуі олардың қызмет етуінің мөлшерлі мерзімі ағымында болады.

Бұдан шығатыны, астықты сақтау және ұнды өндіру шығындарының бөлшегі ретінде негізгі құралдардың амортизациясының есебі және амортизациялық аударымдардың дұрыстығын тексеру аудитте маңызды болып саналады. Сонымен бірге амортизациялық аударымдардың сәйкес тобына негізгі құралдарды апарудың дұрыстығын анықтау. Аудитор келесі жағдайларда негізгі құралдар бойынша амортизация есептелетінін білуі керек:

- негізгі құралдарды ағымдағы жалға беру кезінде, амортизация өткізуден тыс шығындарға кіргізіледі, ал алынған жал ақысы өткізуден тыс табысқа жатқызылады;

- негізгі құралдардың амортизациясы объектіні (ғимараттар, құрылғылар және т.б.) пайдаланудың барлық мерзімі ағымында есептелінеді, немесе негізгі құралдардың баланстық құны толығымен өндіріс шығындарына кіріп кеткен мерзім ағымында есептеледі, одан кейін аударым тоқтатылады;

- негізгі құралдар бойынша амортизация есептеудің жеделдетілген әдісін қолдану кезінде амортизацияның екі еселенген мөлшерінің қолданылатындығын есте сақтау қажет;

- жеделдетілген әдіспен есептелінетін амортизация қатаң түрде мақсатты тағайындалумен қолданылады;

- негізгі құралдарды толық тоқтатып және белгіленген тәртіпте тоқтатып қоюға апару арқылы техникалық қайта құралдандыру, қайта құру кезінде амортизация есептелінбейді, қызмет мерзімі тоқтатылған уақытқа ұзартылады;

Тексеріс барысында негізгі құралдардың амортизациялық категорияларға апарылу дұрыстығы белгіленеді. Тексеру үшін ақпарат көзі амортизациялық аударымдардың есебі тізімдемесі болып табылады.

Өндірістік тағайындалудағы негізгі құралдар бойынша амортизация астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарына апарылады.

Жоғарыда айтылғандарға қарап, амортизация мөлшерін қолданудың дұрыстығын тексеру қажет.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында негізгі құралдарға аудит жүргізу кезінде бірінші кезекте баланста көрсетілген негізгі құралдардың құнын бас кітап және басқа да есеп тіркелімдерінің мәліметтерімен салыстыру жолымен негізгі құралдардың баланста көрсетілуінің дұрыстығы тексерілді.

Негізгі құралдар амортизациясының есебін олардың жыл ағымындағы қозғалысын, яғни олардың келіп түсуі мен шығуын есепке ала отырып тексеру қажет. Жыл ағымында есептік айға амортизация мөлшері алдыңғы айға есептелінген амортизация сомасына қатысты анықталынады, мұнда алдыңғы айдағы негізгі құралдар құрамының өзгерістеріне айланысты бекітілген мөлшер бойынша түзетулер енгізіледі, сонымен қатар толық амортизацияланған негізгі құралдар қызметінің нормативті мерзімінің аяқталуы ескеріледі. Демек, есептік кезеңде есептеуге жататын амортизация сомасын алдыңғы айда есептелінген амортизация негізінде есептейді, бұл сомаға келіп түскен негізгі құралдар бойынша амортизацияның есептелінген сомасы қосылады және кеткен негізгі құралдардың амортизациясының сомасы, сонымен қатар толық амортизацияланған негізгі құралдар қызметінің нормативті мерзімі бітуімен байланысты амортизация сомасы алынып тасталынады.

Амортизация мөлшерлерін қолданудың дұрыстығын тексеру маңызды болып табылады. Негізгі құралдарға амортизация есептеу және оның есебі бойынша құжаттарды тексеру кезінде есте сақтайтын жағдай: негізгі құралдарды толығымен тоқтатып қойып, оларға техникалық қайта құралдандыру және қайта құру жүргізу барысында, сонымен қатар бекітілген тәртіпте тоқтатып қоюға ауыстыру жағдайында да амортизация есептеу жүргізілмейді. Қайта құру және техникалық құралдандыру кезінде негізгі құралдар қызметінің нормативтік мерзімі ұзартылады. Сонымен бірге, негізгі құралдарға жөндеу жұмыстары жүргізілгенде амортизация есептеу тоқтатылмайды.

Амортизациялық аударымдар сомасының есебін тексеру амортизация есептеу әдістемесіне сәйкес амортизацияны есептеудің келесі алгоритімі бойынша жүргізіледі. Қателер табылған жағдайда оларды бухгалтерия қызметкерлеріне айту қажет, оларды жөндеуге ұсыну орынды және тіркелімдер мен есеп беру нысандарына сәйкес түзетулер енгізу керек.

Амортизация есептеудің дұрыс емес барлық деректері бойынша артық есептелінген немесе кем есептелінген амортизация сомасы анықталады. Бұл жағдайдың өнімнің өзіндік құнына және қаржылық нәтижеге қалай әсер еткендігі, бұрмалаушылық себептері және кінәлі тұлғалар анықталады, болашақта осындай қателіктерге жол бермеу шаралары ұсынылады.

Аудиторлық тексеріс үдерісінде бухгалтерлік есеп және есептіліктерге сәйкес өзгерістер енгізуді басшылыққа ұсыну орынды болып саналады.

Жеделдетілген амортизацияның негізділігін тексере отырып, келесі жағдайды ескеру қажет, ол сорт бойынша ұн өндірісі шығындарына олардың баланстық құнын толық апару кезінде негізгі құралдар қызметінің нормативті мерзімімен салыстыру бойынша тезірек апаратын мақсатты әдіс болып табылады.

Астықты өңдеуші саланың кәсіпорындары өнім құралдарының шығарылуын, материалдардың, құралдар мен құрылғылардың жаңа озық түрлерін жоғарылату үшін қолданылатын негізгі құралдарға қатысты жеделдетілген амортизация әдісін қолданады. Сонымен бірге мөлшерді екі еседен артық жоғарылатуға болмайды. Жеделдетілген амортизация механизімін қолдану туралы шешім кәсіпорынның есеп саясатында көрсетілуі керек.

Қорытындыда 2420 «Негізгі құралдардың амортизациясы» шотында және жүкқұжат шығыстарының құрамында 8415 «Негізгі құралдардың амортизациясы» шотында есептелінген амортизация сомасының дұрыс көрсетілгендігін тексеру қажет.

Ішкі аудит кезінде «Өзге де шығыстар» кешенді бабын ерекше мұқият зерттеу қажет. Өзге де шығыстарды (жүкқұжат шығыстары) тексеру кезінде ең негізгісі есептің дұрыстығын, жүкқұжат шығыстары сомасының негізділігін және есеп пен калькуляция объектілері бойынша оларды бөлістіру әдістерін, яғни ұнан жасалған өнімнің өзіндік құнына жүкқұжат шығыстарын кіргізудің дұрыстығын белгілеу. Әрбір цехтың жүкқұжат шығыстары белгі бір цех бойынша жүргізілетін сақтау қызметінің және тартылған ұн өнімінің өзіндік құнына енгізіледі. Астықты өңдеуші кәсіпорындарда жүкқұжат шығыстарына аудит жүргізу кезінде негізгі кезеңде келесілер қарастырылады:

- есептің қолданылатын әдістері;
- бухгалтерлік есеп шоттары және шығынның кез-келген түрлерін оларға апарудың тәртібі;
- жүкқұжат шығыстарын өнімнің өзіндік құнына есептен шығару және есебінің тәртібі;
- қолданылатын есеп тіркелімдері;
- өнім өндірісіндегі шығындар есебін жүзеге асыратын бухгалтерия қызметкерлерінің арасында міндеттерді бөлістіру;
- шығындар кезеңіндегі бақылау тәртіптері;
- шығындардың негізгі баптары;
- өндіріс шығындарының талдамалық есебін жүргізу тәртібі;
- өндірістегі ақаудан болған жоғалтуды есептен шығару және есебінің дұрыстығы.

Астық өңдеуші кәсіпорындарда жүкқұжат шығыстары аудитінің барысында талдауға келесілер жатады: кәсіпорынның нақты шарттарына таңдалған әдістер қаншалықты жауап береді және жүкқұжат шығыстарының жүйелік бақылауына қалай әсер етеді; пайдалануға және құралдардың түрлі топтарын жөндеуге, электр қуатын, отын, құралдарды, жақпа материалдарын

пайдалану, сонымен қатар қызмет көрсететін қызметкерлердің саны шегіндегі шығындар нормативтерін жасау қаншалықты нақты жөнге салынғандығы.

Астық өңдеуші кәсіпорындардың ішкі аудиті кезінде жүкқұжат шығыстарын бөлу дұрыстығының белгілеріне назар аударылады. Аудит барысында шығарылатын өнім қаншалықты экономикалық негізде бағаланатындығын белгілеу үшін тартылған ұн өнімдері түрлерінің арасында жүкқұжат шығыстарын бөлістіру әдісінің дұрыс тандалғандығы анықталады. Ұн тарту кәсіпорындарының қолданыстағы тәжірибесінде барлығынан жиірек жүкқұжат шығыстары өндіріс қызметкерлерінің негізгі еңбекақысы сомасына пропорционалды өнімнің түрлері және құрал-жабдықтарды күтіп ұстау және пайдалану шығыстары арасында бөлістіріледі.

Тартылған ұн өнімінің әрбір нақты түрінің және астықты сақтау бойынша қызметтердің өзіндік құнына жүкқұжат шығыстарын дұрыс бөлуді анықтай отырып, аудитор 8410 «Жүкқұжат шығыстары» шоты бойынша айналым-қалдықтық тізімдемесінде жүкқұжат шығыстарының есебі бойынша бухгалтерлік жазбаларды құрудың дұрыстығын тексереді.

Өнімді өндіру шығындарының аудиті кезінде талдамалық рәсімдер шығындардың элементтері бойынша жүзеге асырылады, ол 8110, 8310, 8410 шоттары бойынша оларды салыстыру жолымен айналымдардың өзара байланысын қарауға мүмкіндік береді. Тек қана бухгалтерлік есептіліктің мәліметтерін қолдана отырып аудитор өнімнің өзіндік құнында ауытқушылық жоқ екендігі туралы толық тұжырым бере алмайды. Бұл бухгалтерлік есепте өндіріс шығындары шотының көптеген бөлігі жабылатындығын және бухгалтерлік баланста жеке жол болып көрсетілмейтіндігімен түсіндіріледі.

Тәжірибе жүзінде өндіріс шығындарына ішкі аудит жүргізу кезінде анықталатын есептің негізгі қателері келесілер:

- еңбекақы бойынша сомалардың, материалдар шығындары көлемінің дәлелсіз жоғарылауы (төмендеуі);
- заңнамаға сәйкес өнімнің өзіндік құнына апарылуы тиісті шығыстардың өндіріс шығындарына кіргізілуі;
- шығындарды калькуляциялау объектілерінің болмауы;
- өткізілмеген тауардың қалдығына келетін есептік кезеңдегі көлік шығыстарын өндіріс шығыстарына дәлелсіз енгізу;
- өндірістік сипаты негізделмеген шығындарды өзіндік құнға кіргізу;
- тиісті құжаттық дәлелдеусіз және растаушы алғашқы құжаттарсыз шығыстарды өзіндік құнға енгізу;
- ұйымның кәсіпкерлік қызметімен байланыссыз іссапар бойынша шығыстарды өзіндік құнға қосу;
- ұзақ мерзімді активтердің амортизациясының өзіндік құнға кіргізілуі құжаттармен расталмаған;
- өндірістік емес негізгі құралдарды күтіп ұстау шығындарының өзіндік құнға кіргізілуі;

Сонымен қорыта келсек, аудиторлық дәлелдемелерді жинау үдерісі аудиттелетін жақ астықты сақтау және тартылған ұн өнімін өндірудің

технологиялық ерекшеліктерінің есебіне сәйкес, сонымен қатар бухгалтерлік есепті ұйымдастыру және жүргізу ерекшеліктеріне қарай жүзеге асырылады. Берілген жағдайдағы негізгі сәт есеп саясатын, шоттардың жұмыс жоспарын, құжатайналымы кестесін зерттеу болып табылады. Үлесі жоғарырақ калькуляцияның позициялары бойынша өзіндік құнды қалыптастырудың дұрыстығын тексеру үшін аудиторлық рәсімдерді орындау қажет. Ішкі аудит үдерісі кезінде кәсіпорынның нормативтеріне сәйкес өнімнің өзіндік құнына кіргізудің дұрыстығын тексеру қажет. Барлығынан бірінші есеп саясатында қабылданған ережелер бойынша шығындар есебін жүзеге асыруға ерекше назар аудару қажет. Ішкі аудит бағдарламасының әрбір бөлігі бойынша жұмыс құжаттарында құжаттық рәсімдеу арқылы бейнеленген аудитордың қорытындылары аудиторлық есеп беруді құрастыру үшін нақты материалдар болып табылады. Сонымен, астықты сақтау және қайта өңдеу шығындары есебін тексеруді жүзеге асыру есепке көрсетілетін әдістемелік рәсімдер мен талаптарға негізделеді. Зерттелініп отырған кәсіпорын үшін өндіріс шығындарын төмендету пайданы жоғарылату және пайдалылықты өсірудің негізгі резервтерінің бірі болып табылады. Осымен байланысты аудит өндірістің жасырын резервтерін анықтауға мүмкіндік беретін құрал болуы мүмкін.

3.3 Ішкі аудиттің ұйымдастырушылық-әдістемелік аспектілерін басқарудың заманауи талаптарына сәйкес жетілдіру

Бәсекелестік ортада ішкі бақылаудың тиімді жүйесі ұйымның өміршеңдік кепілі және оның нәтижелі қызметінің негізгі шарттарының бірі болып саналады.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі жүйесінің ішкі аудитін жетілдіру мақсатында біз аудитте қолданылатын әдістерден ерекшеленетін белгілі бір әдістерді және кәсіпорын қызметі тиімділігін басқару, бағалау кезінде қолданылатын әдістермен маңызды түрде қиылысатын әдістерді қолдануды ұсынамыз, яғни басқару аудитінің элементтерін қолдану есебінен ішкі аудитті ұйымдастыруды жетілдіру.

Зерттелініп отырған кәсіпорындарда басқару аудитін жүзеге асырудың ұйымдастырылуы мен әдістемесінің негізгі сұрақтарына тоқталып, кіріспес бұрын ішкі аудиттің осы түрінің пайда болуы және туындауына шолу жасап өтейік.

Экономикалық ортада және экономикалық әдебиеттерде бірнеше жылдар ағымында маңызды да өзекті сұрақтар ретінде ұйымның тиімділігін бағалау және кәсіпорынның қызметін басқару қарастырылды.

Бұл сұрақты зерттей келе біздің тұжырымымыз, отандық ғалымдардың жұмыстарында аудитті жүргізудің тәжірибесі мен әдістемесіне, аудит стандарттарын енгізу сұрақтарына және ішкі аудиттің көп емес сұрақтарына маңызды назар аударылған. Ішкі аудит аясында тек бірнеше авторлар ғана басқару аудитінің қажетті сұрақтарын ерекшелеп көрсеткен, атап айтсақ

Ажибаева З.Н. [69], Дюсембаев К.Ш. [60], Сагындыкова Г.М. [137], Нурхалиева Д.М. [144].

Ұйымдастыру және жүзеге асыру әдістемесінің сұрақтары келесідей шетелдік ғалымдардың жұмыстарында кеңінен зерттелінген: А. Аренс [58], Додж Р. [56], Дж. Робертсон [57], Шеремет А.Д. [67], Бурых Н.И. [145], Ивашкевич В.Б. [146], Денисова Е.А., Шестакова И.М. [147], Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. [148].

Сонымен бірге аудиттің берілген бағытының айқын анықтамасы нақты қалыптастырылмаған.

Ғылыми әдебиеттердің негізінде ішкі аудиттің сан алуан түрлерін зерттеу төменде көрсетілген қорытындыларды жасауға мүмкіндік берді.

Дж. Робертсонның айтуынша, басқару аудиті ішкі аудиттің бөлігі болып саналады. АІСРА анықтағандай тәуелсіз аудиторлық фирмалар орындайтын басқару аудиті көрсетілген мақсаттарға жету және оның қуаты мен ресурстарын тиімді қолдануды жоғарылату үшін клиентке көмек ретінде кеңес беру қызметінің бір түрі [57, с. 6].

Шеремет А.Д. ойынша: «Басқару (өндірістік) аудит – бұл ұйымды тексеру мен жетілдіру және кәсіпорынды, өндірістік қызметтің сапалы жақтарын басқару, өндіріс тиімділігін және қаржылық салымдарды, өндірімділікті, құралдарды ұтымды қолдану және оларды үнемдеуді бағалау болып табылады» [67, с. 40].

Бурых Н.И. келесідей анықтама береді: «Басқару аудиті қарама қайшылықтарды, сәйкессіздіктерді, ақпараттарды қайталаушылықтарды анықтау мен құрту және ескі элементтерді жоқ қылу үшін менеджмент жүйесі жағдайына бақылауды жүзеге асыратын қағидалар мен әдістердің жиынтығы болып табылады» [145].

Сонымен бірге көптеген авторлар оны басқарудың тиімділігі аудитіне апарарды және сол жерде қарастырады.

Сонымен, Ивашкевич В.Б. өз еңбегінде: «Кәсіпорынды басқару жүйесінің аудиті менеджменттің ұйымдастырылуын, оның субъектілері мен объектілерін, басқарушылық құрылым, үдеріс, технологиялары және басқару құралдарының өзара байланысын, басқару механизмінің тиімді қызмет атқаруын талдау және бағалауды, басқару шешімдерін таңдау және жүзеге асырудың қолданылатын әдістерін, оларды орындауға бақылауды, өкілдік пен жауапкершілікті табыстауды зерттеу болып табылады деп көрсеткен» [146].

Мұндай көзқараспен Нурхалиева Д.М. да келіседі, басқару тиімділігінің аудиті немесе арнайы аудит ұйым қызметінің нақты сұрақтарын тексеруді, қандай да бір белгіленген рәсімдер, нормалар және ережелерді сақтауды анықтайды. Мұндай аудит әдетте басқарушылар қызметінің заңға сәйкестігін, анықтығын және тиімділігін және тағы да басқалары растау үшін жүргізіледі [144, с.16].

Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. басқару аудиті мен ішкі аудитті ұйымды басқару жүйесі аудитінің белгілі бір бөлігі ретінде қарастырады [148].

Көрініп тұрғандай, көптеген авторлар басқару аудиті ұйымды тексеруге және кәсіпорынды басқаруға мүмкіндік беретін қорытынды іс-шаралардың жүйесі болып табылады деген пікірге тоқталады.

Өзінің маңыздылығы бойынша кәсіпорынның басқару аудиті, осы жүйеде анықталған жетіспеушіліктерді жоюға бағытталған, жан-жақты іс-шаралардың кешенін алдын-ала жасаумен оның өндірістік, коммерциялық және әлеуметтік қызметтерін стратегиялық және тактикалық жүйелермен бақарудың, зерттелініп отырған кәсіпорында жүзеге асырылатын экономикалық диагностика болып табылады. Мұндай диагностиканың рәсімі кәсіпорынның әлеуметтік-экономикалық және қаржылық негізгі көрсеткіштерінің сол мерзімде алдын-ала және нақты (уақыттың есептік кезеңіне арналған) бекітілген нормативтік белгілерін салыстырудан тұрады, ал қорытынды мақсат – көлемі бойынша салыстырылатын көрсеткіштерді кезеңдер бойынша жақындастыру болып табылады [146,с. 182].

Біз дегенмен де басқару аудитін ішкі аудиттің бір түрі ретінде жайғастырайық, ол ұйымның операциялық қызметін тексереді және басқару есебімен тығыз байланыста болады. Сонымен бірге басқару аудиті астықты сақтау және қайта өңдеудің ірі кәсіпорындарында ұйымдастырылған және ішкі аудиторлармен жүзеге асырылады.

Астықты өңдеуші сала кәсіпорындарында ішкі аудит қызметін ұйымдастыру шегінде жеке бағыт – басқару аудитін ерекшеленуді ұсынамыз, ол кәсіпорын қызметінің нәтижелілігі, тиімділігі және үнемділігінің қажетті деңгейіне жету үшін бақылауды күшейтеді және сәйкесінше бәсекелестік артықшылықтарды құрастыру үшін жаман емес алғышарттарды қалыптастырады.

Көріп отырғанымыздай, отандық астық өңдеуші кәсіпорындарда басқару аудитін жүргізуге деген қажеттілік келесілермен тұжырымдалады, республиканың экономикасын дамытудың заманауи кезеңінде олар дамудың белгілі бір деңгейіне жетті (көптеген кәсіпорындар бәсекеге қабілетті сапалы тартылған ұн өнімін шығаруда, астықты экспорттауда) және жаңа кезеңге өтуге дайындалуда. Бұл жағдайда аудит барлық қолдағы ресурстарды, оның ішінде еңбек, қаржылық және инвестициялық ресурстарды жұмылдыруға мүмкіндіктер береді.

Басқару аудитінің мақсаты мен міндеттеріне жету, оның қызметтерін орындау оның қағидаларын жүзеге асыруды қамтамасыз етеді. Сонымен басқару аудиті ішкі аудиттің жалпы қабылданған қағидаларына сәйкес жүргізіледі: тәуелсіздік, адалдық, объективтілік, кәсіптік құзіреттілік және ұқыптылық, құпиялылық, кәсіптік мінез-құлық. Сонымен қатар басқару аудитінің ерекшелігі айрықша қағидаларды қолдануды қажет етеді: абайлағыштық, жинақылық, қызығушылық немесе мүдделілік, жаңарту, яғни жаңалық енгізу, оқып-үйрену, өзін-өзі бақылауды жасай білу.

Құрылымданған түрде басқару аудитінің рәсімі 14-ші суретте ұсынылған. Ары қарай басқару аудитін жүргізудің осы қадамдарын толығырақ қарастырып өтеміз.



Сурет 14 – Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару аудитінің ұсынылған рәсімдері

Ескерту – Автормен құрастырылды

Бірінші кезеңде – аудиттің жоспары мен кестесін құру, мұнда күтілетін тексеруге жалпы стратегия және егжей-тегжейлі тәсілдеме, аудит жүргізу мерзімі және аудиторлық рәсімдердің көлемі көрсетіледі. Бастапқы кезеңде алдағы егжей-тегжейлі аудиторлық зерттеуді қозғайтын операциялық үдерісті ұйымдастыру бойынша ақпараттар жинақтау қажет. Көрсетілген ақпараттарды алдын-ала жинаумен ұйымның тәуекелдерін есепке ала отырып, нақты және айқын жоспар жасалынады. Бұл жоспар кәсіпорынның басшылығымен қарастырылады және бекітіледі, содан кейін ғана ішкі аудитор оны орындауға кіріседі.

Екінші кезеңде – басшылықтың ұсынысын есепке ала отырып, басқару аудитінің бағдарламасын құру. Аудиттің бағдарламасын біздің көзқарасымыз бойынша қарастырсақ, шаруашылық нәтижелеріне, құрылымдық бөлімшелерді басқарудың тиімділігін бағалауға, бизнес-үдерістің тиімділігіне (өндіріс үдерісі және оның құжаттылығы) басқару жүйесінің әсер етуі.

Басқару аудитін жүргізу кезінде өндірістің үдерісі жоспарланған мақсаттарға жету, қойылған міндеттерді шешу және жүктелген қызметтерді орындау үшін тексеру объектілері жүргізген үнемділік, өнімділік және шығындардың нәтижелілігі тұрғысынан сипатталады (сандық немесе сапалық жағынан). Басқару аудитінің осы ұсынылған рәсімдерін басқару құрылымын және өндіріс үдерісінің тиімділігін бағалау үшін қолдануды біз ұсынамыз. Ұсынылған мәнмәтінде басқару аудитін мақсаттарын, міндеттерін, объектілерін әдістерін, көрсеткіштерін анықтау арқылы қарастыруды ұсынамыз (кесте 12).

Үшінші кезеңде – басқару аудитін жүргізу үдерісі, яғни ақпараттарды талдау, қызмет тиімділігін бағалау және бөлімшелердің құжаттарын зерттеу негізінде қорытындыларды қалыптастыру. Аудитті жүзеге асыру барысында келесідей сұрақтар қарастырылады (астықты сақтау, ұн тарту өнімін өндіру

үдерісіне қатысты): аудиттің қарастырылатын бөліктерін талдау және тәптіштеп тексеру (ішкі бақылау жүйесін зерттеу; бизнес-үдерістің экономикалық тиімділігі; аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін ақпараттар мен нақты мәліметтерді жинау, басқа аудиторлық тексерістің материалдарын және жұмысты бағалау нәтижелерін қолдану); басқару есебінде қолданылатын алғашқы құжаттарды, есеп тіркелімдерін рәсімдеудің дұрыстығын зерттеу; басқару есептілігін құрудың дұрыстығы мен толықтығын зерттеу; нақты мәліметтерді бөлшектеп қарау негізінде астықты сақтау және тартылған ұн өнімі өндіріс үдерісінің тиімділігін зерделеу; аудиторлық дәлелдемелерді жалпыландыру.

Кесте 12 – Астық өңдеуші кәсіпорындар үшін басқару аудитінің ұсынылған ұйымдастырушылық-әдістемелік элементтері

Элементтері	Сипатталуы
Мақсаты	Оперативті және тиімді басқару шешімдерін қабылдау үшін қажетті ақпараттарды қалыптастыру және басшылар мен менеджерлерге ұсыну
Міндеттері	Өндірістік объектілердің нәтижелілігінің, тиімділігінің, әлеуметтік маңыздылығының және іскерлік белсенділігінің (экономикалық даму деңгейі) нақты қол жеткізілген және нормативті көрсеткіштерін анықтау және салыстыру
Аудиттеу объектілері	Жабдықтау және астықты сақтау, ұн тарту өнімін өндіру, астық және ұнды өткізу
Тексерілетін есептіліктің нысандары	Астық және қорларды сатып алу, өндірістік шығындар туралы есеп берулер. Басқару есептілігі (баланс, ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп, пайда және залал туралы есеп) және операциялық қызмет шегіндегі бюджеттер.
Басқару аудитінің әдістері	Сауалнама жүргізу, қарау және талдау, құжаттарды бағалау, бақылау, қайта есептеу, талдамалық рәсімдер. Салыстырмалы талдау (шығындар құрылымын талдау, өнімнің пайдалылығын талдау).
Жүргізу мерзімділігі	Басшылықтың талабы және ішкі аудиттің жоспар-кестесіне енгізу бойынша жылына 1 рет міндетті түрде.
Тиімділік белгілері	Өндіріске және өнімді өткізуге шығындарды төмендету, сатудан және астық пен ұнның айналымдылығынан пайданың өсуі, пайдалылықтың өсуі.
Нәтижелерді қолданушылар	Ішкі қолданушылар: жабдықтау бөлімінің, элеватордың, жоспарлау-экономикалық бөлімінің жетекшілері, бухгалтерия, басшылар және құрылтайшылар.
Ескерту – Әдебиеттер көздерінің негізінде автормен құрастырылды [145, с.181-182; 147, с. 152-154; 148 с. 356-358]	

Белгілі бір аспектінің аудиторлық тексерісін осы мәселеге қатысты барлық ақпараттарды дайындап және зерттегеннен кейін орындау қажет. Аудитті жүргізу барысында басқару есебі жүйесінің келесі көрсеткіштері бағаланады [147,с. 155]:

- басшылардың жауапкершілігі және бөлімшелердің міндеттері аймағын бөліп көрсету;
- басқарудың негізгі қызметтерін орындау сапасы;

- бизнес-үдерістерді орындау үдерісінде қызметкерлердің арасындағы өзара қатынастың сапасы;

- өндірістің үдерісі және ұйымның өнімін өткізу үдерісін ұйымдастыру;

Басқару аудитінің барысында аудиттің нәтижелері бойынша тұжырымдар мен қорытындыларды негіздеу кезінде аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін қажетті ақпараттарды және жеткілікті нақты мәліметтерді жинауды жүзеге асыру қажет. Басқару аудиті үдерісінде тиімділікті бағалаудың бекітілген белгілері негізінде жиналған нақты мәліметтерге объективті талдау жүргізу қажет.

Тиімділікті бағалау белгілерімен нақты мәліметтерді салыстыру нәтижелері бойынша сәйкес қорытынды дайындау қажет, мұнда тиімділікті бағалаудың қолданылған белгілеріне басқару аудиті объектілерінің жұмысы немесе тексерілетін аймақтардың нәтижелері қандай дәрежеде сәйкес келетіндігі көрсетіледі және осы тиімділік аудитінің шегінде қойылған мақсатқа қатысты қорытындыларды қалыптастыру жүзеге асырылады. Егер де басқару аудитінің нәтижесінде бұзушылықтар мен жетіспеушіліктер анықталса, ал жасалынған қорытындылар басқару аудиті объектісінің сапасын және жұмысының нәтижелерін маңызды жоғарылату мүмкіндігін көрсетсе, тексеру тобының жетекшісі анықталған бұзушылықтар мен жетіспеушіліктерді жою бойынша шара қабылдау үшін ұсыныс жобасын дайындауы қажет.

Ішкі аудиторлар басқару аудиті үдерісінде келесі рәсімдерді орындау жолымен аудиторлық дәлелдемелер алулары қажет: бақылау, дәлелдеу, қайта есептеу, тексерушілер алған ақпараттарды талдау және бағалау.

Дәлелдемелерді алудың ұтымды әдістерінің бірі құрылымдық бөлімшелердің жетекшілеріне сауалнама жүргізу болып табылады. Ол зерттелінген кәсіпорындарда басқару құрылымының тиімділігін және құрылымдық бөлімшелердің өзара әрекетін бағалау мақсатында жүргізіледі және жүргізу міндетті (кесте 13).

Кесте 13 – Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының құрылымдық бөлімшелерінің жетекшілерімен сауалнама

Сауалнаманың сұрақтары	Жауап	Түсіндірме
1	2	3
Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының стратегиялық мақсаты қандай?		
Корпоративтік мәдениет қандай және ол неден көрінеді?		
Бөлімше немен мамандандырылған және жетекшінің міндеті қандай?		

13 – кестенің жалғасы

1	2	3
Бөлімше кадрларының сандық және сапалық құрамы қандай?		
Бөлімшенің қызметкерлері арасында және басқа бөлімшелермен өзара қатынасы қандай?		
Еңбекке ақы төлеу жүйесі және қызметкерді ынталандыру жүйесі қандай?		
Қызметкерлер арасында жанжал болды ма және оның себебі?		
Ұйымның саясаты және басқару сапасына қанағаттануға сауалнама немесе сұрастыру жүргізіледі ма?		
Осы ұйымдағы өзіңіздің жұмысыңызға қанағаттанасыз ба?		
Ұйымда Сізге не ұнайды және не ұнамайды. Егер де ұнамаса ұйымды басқару жүйесінде нені өзгертетін едіңіз?		
Ескерту – Автормен құрастырылды		

Сауалнама барысында әрбір бөлімшенің құрылымы және масштабы, ақпараттық өзара әрекеттестігі, орындалуы және қызмет көрсетілу сапасы анықталады. Мұндай сауалнаманың нәтижелері басқару тиімділігін бағалайды және астық өңдеуші кәсіпорындардың құрылымдық бөлімшелері қаншалықты стратегиялық мақсатқа сай екендіктері көрінеді.

Өндіріс үдерісі және шығындар есебі үдерісінің тиімділігін зерттеу үшін шығындар есебі және өндіріс үдерісіне ішкі бақылау тесттерін жүргізуді мақсатқа сай деп санаймыз (кесте 14). Мұндай тестілеудің барысында астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының ұйымдастырушылық және технологиялық ерекшеліктері, сәйкесінше мамандану бойынша өзгешеліктері анықталады.

Кесте 14 – Астықты сақтау және қайта өңдеуге өндіріс үдерісі және шығындар есебі үдерісінің тесттері

№	Тестілеудің бағыты және сұрақтары	Жауап жоқ	Ия	Жоқ	Ескерту
1	2	3	4	5	6
1	Өндірістің сипаттамасы ұйымның жарғылық мақсаттарына сай келеді ма?				
2	ҚР заңнамаларының талаптары және ҚР АШМ реттеулеріне өндіріс үдерісін ұйымдастыру сәйкес келеді ме?				
3	Өндіріс үдерісінің есеп және бағалау бөлімдері есеп саясатының ережелеріне, нормативтік актілердің талаптарына сай ма?				
4	Астық және тартылған ұн өнімінің сапасы астық өңдеуші саланың реттемелерінде рұқсат етілген бе?				
5	Шығындар есебі және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау әдісі дәлелденген бе?				

14 – кестенің жалғасы

1	2	3	4	5	6
6	Нормативтік шығындарды кезеңдік қайта қарастыру жүзеге асырылады ма?				
7	Шығындар элементтері және калькуляция баптары бойынша дұрыс жіктелінген бе?				
8	Шикізат, материалдардың шығысы негізделген бе және астықты сақтау және қайта өңдеу үдерісіне сәйкес келеді ме?				
9	Еңбекақы есептеу және еңбекақыдан аударымдар үдерісі нормативтік актлердің талаптарына сай келеді ме?				
10	Астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарын іске асыруды растайтын құжаттар нақты бар ма?				
11	Экономикалық элементтер шегінде астықты сақтау және қайта өңдеу шығындарының талдамалық есебінің жүйесі ақпараттар алуға мүмкіндік береді ме?				
12	Материалдарды жіберу, еңбек есебі алғашқы құжаттарының мәліметтері және өндірістік есеп берулер арасындағы айырмашылықтар тексеріледі ме?				
13	Жиынтық есеп, ЖО бойынша есеп мәліметтерін астықты сақтау және қайта өңдеу шығындары есебіне жауапты тұлғалар тексереді ме?				
14	Анықталған өндірістік емес жоғалтуларды бағалау жүргізіледі ме?				
Ескерту – Автормен құрастырылды					

Мұндай тестілеудің нәтижелері жүйенің сенімділігін бағалайды және басқару аудитін жоспарлау кезеңінде алынған алғашқы бағалаумен салыстыруға мүмкіндік береді; ішкі бақылау жүйесінің алғашқы бағалануын растау; кәсіпорынның қабылдаған есеп саясатына тәуелді шикізаттар (астық) материалдарды сатып алу және дайындау үдерісі есебінде бейнелеудің дұрыстығын дәлелдеу.

Астықты өңдеуші кәсіпорындардың өндіріс үдерісіне басқару аудитін жүргізу кезінде келесілерді анықтау қажет:

-астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының қызметі заңнамалық және басқа да нормативтік актлердің талаптарына және ережелеріне қаншалықты сәйкес келеді, осы қызметті тиімді жүзеге асыру үшін қажетті олардың дамуына шаралар немесе құжаттар жасалынып және қабылданды ма, өндіріс үдерісінің тиімділігін бағалау мақсатында олардың нәтижелеріне қажетті талдау жүргізілді ме;

-қойылған мақсаттарға жетуде оның басшылығымен жүргізілетін басқару аудиті объектісін, саясат және басқару әдістерін ұйымдастырушылық құрылым камтамасыз етеді ме;

-басқару аудитінің объектісінде басқарудың әрбір дегейінде қызметтерді,

өкілдіктерді және жауапкершіліктерді нақты бөлу бар ма;

-оның жұмысы нәтижелері туралы анықталған ақпаратты алуға сенімділік беретін басқару аудиті объектісінде өлшеу, есептілік және қызметтің мониторингі жүйелері бар ма;

-қолданыстағы шикізаттар (астық) және материалдардың сақтығын қамтамасыз ету бойынша қандай үдерістер бар және шаралар қолданылады;

- басқару аудиті объектісі қызметінің қол жеткізілген нәтижелері, аз көлемдегі құралдарды қолданып, нәтижелерге жету мүмкіндігі немесе бюджеттендіру аясында қарастырылған құралдар көлемін қолдану арқылы үздік нәтижелерге жету;

-астықты сақтау және ұн өндіру міндеттерін орындау үшін қолданылған құралдардың саны мен құрамы;

- өндіріс үдерісі тиімділігінің белгілеріне жұмыстың қол жеткізілген нәтижелерінің сәйкестігі.

Басқару аудитінің барысында ішкі аудитор, таңдалған әдістермен және өндіріс үдерісі тиімділігін бағалау белгілерімен, басқару аудитінің бекітілген мақсаттарына сәйкес аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін, қажетті ақпараттарды және жеткілікті қолданыстағы нақты мәліметтерді жинақтауды жүзеге асырады.

Басқару аудиті кезінде аудиторлық дәлелдемелер алу үшін ақпараттарды және нақты мәліметтерді жинаудың келесідей кезеңдері бар:

-ішкі аудиторлар басқару аудитін жүргізу бағдарламасына сәйкес дәлелдемелерді жинайды, олардың жеткіліктілігі мен сенімділігін анықтап көрсетеді;

-жинақталған нақты мәліметтерді талдайды және қолданылған белгілер негізінде басқару аудиті объектісінің жұмысын бағалау үшін олардың жеткілікті екендігін анықтайды.

Басқару аудиті кезінде дәлелдемелерді алу үшін ақпарат көздері келесілер болып табылады: басқару аудиті объектісімен жасалынған актілер; басқару аудиті объектісінің қызметі туралы қаржылық және басқа да ақпараттарды алу мүмкін болатын бекітілген жылдық бюджет бойынша жоспарлы мәліметтер; жоспарлау, ішкі бақылауды ұйымдастыру, басқару аудитінің бағдарламасын, аудиторлық тексерістер нәтижелерін және тағы да басқаларын түзету сияқты басқару аудиті объектісі қызметінің әртүрлі жақтарына қатысы бар қағаз тасымалдауыштардағы немесе электронды түрдегі құжаттар; басқару аудиті объектісінің ішкі есептілігі және талдамалық үлгілері, бұл жерде басшылық үшін ақпараттар жалпыландырылады немесе жұмыстағы жетіспеушіліктерді жою бойынша іс-шаралардың бірнеше қатары ұсынылады; басқару аудиті объектісінің мәліметтер базасы, мұнда оның қызметіне қатысы бар сәйкестендірілген ақпараттар жинақталады. Олардың негізінде алынған ақпараттар аудиторлық дәлелдемелердің маңызды қайнар көзі болып есептелінеді, әсіресе оның қызметінің көрсеткіштеріне сандық бағалаулар жүргізген кезде.

Басқару аудиті объектілерін алдын-ала зерттеу кезеңінде жинақталған

ақпараттар және нақты мәліметтер (сауалнама және тестлеудің нәтижелері) тиімділік аудитін жүргізу кезеңінде алынған аудиторлық дәлелдемелердің құрамында да қолданылулары қажет. Басқару аудитінің ең тиімді әдістерінің бірі шамаларды талдау және нормативтік шамалардан ауытқу себептері, яғни талдамалық рәсімдерді қолдану болып табылады.

Талдамалық рәсімдер (Analytical procedures) – қаржылық және қаржылық емес ақпараттардың арасындағы заңға сәйкес өзара байланыстарды зерттеу негізінде қаржылық ақпараттарды бағалау. Талдамалық рәсімдерге болжамданған мәліметтермен айтарлықтай ауытқушылықтарға ие немесе жұмысқа қатысты басқа да ақпараттарға қайшы келетін, өзара байланыстар мен анықталған ауытқушылықтарды зерттеулер кіреді [73,с. 187].

Басқару аудитінің шегінде талдамалық рәсімдер жүргізу қажет, жүргізілген талдаудың нәтижесінде өндіріс үдерісінің жекелеген көрсеткіштерін алу үшін, яғни басқарушылық талдау.

Барлығымыз білетіндей, басқарушылық талдау стратегиялық менеджменттің бөлігі болып табылады және қызметтің маңызды стратегиялық аспектілері мен стратегиялық мәселелерді анықтап, егжей-тегжейлі түсінуге бағытталған. Мұндай талдау үдерісінде ішкі ресурстар мен стратегиялық міндеттерге бизнестің мүмкіндіктерінің сәйкестігін анықтау қажет. Бұл талдау ішкі талдаудың үш түрін біріктіреді – өткенді талдау, жедел талдау және келешекті талдау [149].

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудиторға талдамалық рәсімдерді келесідей негізгі бағыттар бойынша жүргізуді ұсынамыз:

- өндіріске шығындар құрылымын талдау;
- тауарлық өнімнің 1 теңгесіне шығындарды талдау;
- қызметті жүзеге асырудың пайдалылығын талдау.

Басқару аудиті шегінде қызмет көрсетуге кеткен шығындарды талдауды біз, өнімнің өзіндік құнын толық зерттеу және шығындар құрылымы мен шығындардың негізгі элементтері бойынша жүргізуден бастадық.

Біз шығындар құрылымын талдауды астықты сақтау бойынша қызмет көрсетудің экономикалық элементтері бойынша жүргіземіз, өйткені ол осы көрсеткіштегі өзгеріс үрдістерін, резервтерді өсуіне әсер етуді анықтауға мүмкіндік береді, сонымен қатар өнімнің өзіндік құнын төмендету мүмкіндіктерін қолдану бойынша кәсіпорынның жұмысына баға береді.

15 кестеде 2013-2015 жылдарға «Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС элементтері бойынша өндіріс шығындарына талдау жүргізуді ашып көрсетейік.

Кесте 15– 2013-2015 жылдарға «Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС қызмет көрсету шығындарының динамикасы мен құрылымын талдау

Шығындардың элементтері	Талданатын жылдар			Абсолютті ауытқу (+, -)		Шығындардың құрылымы, %			Құрылымдағы өзгерістер	
	2013	2014	2015	2014	2015	2013	2014	2015	2014	2015
1.Материалдық шығындар	46240	37527	36030	-8713	-10210	31,40	24,75	24,20	+6,65	+7,20
2.Еңбекақы шығыстары	32687	38622	41000	+5935	+8313	22,18	25,47	27,51	-3,30	-5,40
3.Еңбекақйдан аударымдар	3231	3826	4346	+595	+1115	2,19	2,52	2,91	-0,33	+0,72
4.Негізгі құралдардың амортизациясы	17827	18895	19000	+1068	+1173	12,10	12,46	12,75	+0,36	+0,65
5. Өзге де шығыстар	18497	24929	19271	+6432	+774	12,50	16,44	12,93	+3,94	+0,43
Өндіріс шығындарының барлығы	118482	123799	119647	+5317	+1165	80,37	81,64	80,30	+1,27	-1,34
Кезең шығыстары	28836	27811	29342	-1025	+506	19,63	18,36	19,7	-1,27	+0,07
Өнімнің толық өзіндік құны	147318	151610	148989	+4292	+1671	100	100	100	-	-
Ескерту – Өндіріс туралы есептіліктің мәліметтері негізінде құрастырылды										

15 кестеден көріп отырғанымыздай ұйым шығындары 2013 жылы 4292 мың теңгеге немесе 2,9% өсті, ал 2015 жылы 1671 мың теңге немесе 1,13%. Өсу шығыстардың барлық түрлері бойынша орын алды және әсіресе екі көрсеткіш бойынша, олар аударымдарымен еңбекке ақы төлеу шығыстары 18,15-тен 25,4% дейін және өзге де шығыстар 4,1-ден 2015 жылы және 35% 2014 жылы. Шығындардың құрылымы да өзгерді: еңбекақының жоғарылауына байланысты еңбекке ақы төлеу шығыстары өсті, ал материалдық шығындардың үлесі төмендеді. Кәсіпорын бойынша материалдық шығындардың салыстырмалы салмағы салаға қарағанда төмен, өйткені «Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС-де меншікті ауыл шаруашылығы өндірісін сақтауды жүзеге асырады.

Өнімнің (жұмыс, қызмет) өзіндік құнының жалпыландырушы көрсеткіші тауарлық өнімнің 1 теңгесіне шығындар деңгейі саналады. Бұл көрсеткіш өнімнің өзіндік құны мен пайданың арасындағы тікелей байланысты көрсетеді. Тауарлық өнімнің 1 теңгесіне шығындар деңгейі формуламен анықталады [150]:

$$\text{Тауарлық өнімнің бір теңгесіне шығыстар} = \frac{\text{өндіріске және өнімді өткізуге шығындар сомасы}}{\text{қазіргі бағадағы тауарлық өнімнің құны}} \quad (9)$$

Ары қарай, динамика бойынша элеваторларда астықты сақтау бойынша қызметтің 1 теңге шығындарының салыстырмалы талдауын жүргіздік (кесте 16).

Кесте 16 - 2013 - 2015 жылдарға «Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС қызметтің 1 теңгесіне шығындардың динамикасы

Көрсеткіштер	Жылдар			Ауытқу (+, -)			
	2013	2014	2015	сумада		%	
				2014	2015	2014	2015
1.Көрсетілген қызметтердің өзіндік құны, мың теңге	147318	151610	148989	+4292	+1671	+2,91	+1,13
2. Қазіргі бағадағы көрсетілген қызметтердің өзіндік құны, мың теңге	164665	166630	157049	+1965	-7616	+1,20	-4,62
3.Көрсетілген қызметтің 1 теңгесіне шығындар, тиын	89,46	90,98	94,86	+1,52	+6,79	+1,69	+6,03
Ескерту – «Элеватор «Цесна-Астык» ЖШС қаржылық есептілігі негізінде автормен есептелінді							

16 кестеде көрініп тұрғандай, 2014 ж. 2013 ж. салыстырғанда ұйымның 1 теңгеге көрсетілген қызметінің нақты шығындары болмашы жоғарылады, 1,52 тиынға, 2015 жылы 6,03 тиынға және 2014 ж. салыстырғанда 3,88 тиынға көп. Қызметтің 1 теңгесіне шығындардың мұндай мәніне көрсетілген қызметтің өзіндік құны және көрсетілген қызметтің көлемінің 7,31% жоғарылауы әсер етті. Өз кезегінде 2014 жылы өзіндік құнның жоғарылауына электрэнергиясының 30%, жылуэнергиясының 50%, көлік қызметтеріне тарифтердің 24% құндарының көбеюі, өнеркәсіптік қауіпсіздікке шығыстардың пайда болуы әсер етті.

Астықты сақтау кәсіпорыны пайдасының негізгі бөлігін қызмет көрсетуден алады. Сондықтан да талдамалық рәсімдердің шегінде қызмет көрсетудің пайдалылығына талдау жүргізуді мақсатқа сай санаймыз.

Бұл ретте кәсіпорын бойынша жалпы алғанда өткізуден түскен кіріс (пайда) төрт факторға тәуелді: өнімді өткізу көлемі, тауарлық өнім құрылымы, өнімнің өзіндік құны, орташа өткізу бағасы.

Астықты сақтау бойынша көрсетілген қызметтің бір тоннасына пайдалылық деңгейінің өзгерісі факторларын талдау 15 кестеде көрсетілген.

17 кестенің мәліметтері көрсеткендей, қызмет пайдалылығының болжамданған көрсеткіштері барлық талданылған кезеңде 0,3%-дан 6,18%-ға азайды. 2015 жылы пайдалылықтың төмендеуіне қызмет көрсету бағасының төмендеуі және көрсетілген қызметтің өзіндік құнының жоғарылауы сияқты факторлар әсер етті. 2013, 2014 жж. Пайдалылық өзгерген жоқ, көрсетілген факторлар бірін-бірі жойды.

Өнімнің бәсекеге қабілеттілігін бағалауға бағдарланатын көрсеткіштердің бірі өткізілген өнімнің немесе (жұмыс, қызмет) пайдалылығы болып табылады.

Астықты кептіру, қайта дайындау және сақтау бойынша қызмет көрсетуші элеваторлар үшін өнімді өткізудің пайдалылығын өнімді өткізуден кіріс және қызмет көрсетуге шығындар арасындағы қатынас көрсетеді, яғни бұл көрсеткіш

элеватормен көрсетілген қызметке кеткен бір теңге қанша тиын/теңге пайда алып келетінін көрсетеді.

Кесте 17- 2013-2015 жылдарға астықты сақтау қызметінің пайдалылығын факторлық талдау

Талда на- тын мерзім	Астықты сақтау қызметінің құны, теңге		Қызметтің толық өзіндік құны		Пайдалылық деңгейі,%			Өзгерістер, %		
	бол- жам бойын- ша	нақты	бол- жам бойын- ша	нақты	бол- жам бойын- ша	нақты баға кезінде және қызметтің болжам- дық өзіндік құны кезінде	нақты	бар- лығы	Соның ішінде өзгерістер есебінен	
									Ба ға лар	Өзін дік құн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
2013	300	386	258	333	16,2	49,6	15,9	-0,3	+33,4	-33,7
2014	366	416	316	359	15,8	31,6	15,8	-	+15,8	-15,8
2015	345	336	313	323	10,2	7,3	4,02	-6,18	-2,9	-3,28
Ескерту – «Элеватор «Цесна-Астық»» ЖШС мәліметтері негізінде автормен есептелінді										

Өнімді немесе қызметті өткізудің пайдалылығын есептеу үшін өнімді өткізуден кіріс және астықты сақтау бойынша көрсетілген қызметтің толық өзіндік құнын қолданамыз. Астықты сақтау бойынша көрсетілген қызмет пайдалылығын талдауды біз жалпы кәсіпорын бойынша 18 кестеде ұсындық.

Кесте 18 – 2013-2015 жылдары астықты сақтау қызметінің пайдалылығы

Көрсеткіштер	2013	2014	2015
1. Өнімді (жұмыс, қызмет) өткізуден түскен кіріс, мың теңге	164665	166630	157049
2. Қызметтің толық өзіндік құны, мың теңге	147318	151610	148989
3. Пайдалылық, %	11,7	9,9	5,4
Ескерту – «Элеватор «Цесна-Астық»» ЖШС қаржылық есептілігінің мәліметтері бойынша автормен есептелінді			

Кестеден көрініп тұрғандай, өткізілген өнім/қызметтің пайдалылық көрсеткіші 2013 жылы 11,7% тең, бұл кәсіпорын өткізілген өнімнің әрбір теңгесінен 11,7 тиын пайда көреді дегенді білдіреді. 2014-2015 жылдары көрсетілетін қызмет пайдалылығының 5,4% түсу үрдісі байқалады. Элеватор қызметіне көрсетілген қызметтер пайдалылығының төмендеуі 2014, 2015 жж. Продкорпорациядан астықты сақтауға тапсырыстың төмендеуімен байланысты

астықты сақтау және қайта өңдеу қызметтеріне сұраныстың түсуінен туындаған.

Қорытындылай келе ескеретін жағдай, өткізілген өнімнің (қызмет) пайдалылығы көрсеткіші, кәсіпорын өткізілген өнімнің әрбір теңгесінен қандай пайда алатындығын көрсетеді.

Сонымен, басқару аудиті қызметінің тиімділігін бағалаудың негізгі белгілерінің бірі шығындар деңгейінің төмендеу үлесін анықтау мүмкіндігі немесе жүргізілген талдамалық рәсімдердің нәтижесінде пайданы көтеру болып табылады.

Төртінші кезеңде – орындалған жұмыстың қорытындылары есеп беруде көрсетіледі. Мұнда аудиторлық тапсырманың мақсаты, жүргізілген жұмыстың көлемі, сәйкестік (немесе сәйкессіздік) туралы қорытынды және жетіспеушіліктерді анықтау көрсетіледі. Басқару аудитінің қорытындылары бойынша есеп беру объективтілік, анықтық, уақыттылық, толықтық және ықшамдылық талаптарына сай болуы керек.

Есеп беру, басқару аудитінің қорытынды құжаты ретінде келесілерді көрсетеді:

- бақылау объектісі қызметінің оң жақтары
- жетіспеушілік және бұрмалаушылықты анықтау түріндегі теріс жақтар.

Бұл соңғы шаралар бойынша есеп беру басшылық және әртүрлі деңгейдегі менеджерлер тарапынан мұқият зерттеудің қажеттілігін растайды. Есеп беруді және сәйкесінше ондағы барлық ұсыныстарды бекіткеннен кейін орындаушылар орындалған жұмыс көлемін және ондағы тиімділікті бағалайды, белгіленген мерзімде жасалынған барлық жұмыстың негізінде олардың орындалуы бойынша тексерістер жүргізуді қамтамасыз етулері қажет.

Бесінші кезеңде – ұсыныстар мен әрекеттер жоспарын жасау үдерісі, бұлар басшылықпен келісіледі. Қорытындылардың нәтижелеріне негізделетін ұсыныстар басқарудың негізгі міндеттері – тиімділік, өндірімділік, бизнес-үдерістердің нәтижелілігін шешуге мүмкіндік береді.

Ұсыныстарды дайындаудың мақсаты анықталған бұзушылықтарды жою қажеттілігі болып табылады. Сонымен бірге олар алдында жасалынған қорытындылар және ұсыныстармен дәлелді болуы қажет, өйткені олар бойынша наразылықтар немесе тексеруші жағынан бір мағыналы емес түсіндірмелер болмауы керек, егер бұлай болса онда бақылаудың тиімділігіне кері әсерін тигізеді.

Қалыптастырылған ұсыныстар нақты шараларды қабылдауға дәл бағытталуы керек, яғни нақты басқару шешімдерін қабылдауға тікелей жауапты лауазымды тұлғалардың тарапына бағытталуы қажет. Сәйкесінше, астық өңдеуші кәсіпорындар үшін ұсыныстар басқару аудитінің бағдарламасында қарастырылған сұрақтардың тиімділігін жоғарылатуға, біздің жағдайымызда өндіріс үдерісін және онымен тығыз байланысты үдерістердің (жабдықтау және өткізу), құрылымдық бөлімшелердің өзара әрекетін және басқару құрылымын жақсартуға бағытталады.

Сызбада біз ұсыныстар мен жоспар арасындағы байланысты бейнеледік, өйткені түзетуші әрекеттердің орындалғандығы туралы ақпарат алдағы тексерістер үшін негіз болып табылады.

Бақылау шарасын жүзеге асырушы инспекторлық топ тексерістің қорытындылары мен ұсыныстарын қалыптастырғаннан кейін оның қорытындылары туралы тексерілген объектінің басшылығын хабарландырады, сәйкесінше олардың пікірін анықтайды және туындаған ұсыныстарын тыңдайды.

Басқару аудитін жүргізудің біз келтірген ұйымдастырушылық-әдістемелік аспектілері ішкі аудитті, жекелеп алғанда басқару аудитін жетілдіру сұрақтары бойынша теориялық ережелер мен тәжірибелік ұсыныстардың толық қатарын жасауға мүмкіндік берді.

Жоғарыдағыларды зерттей отырып қорытынды жасауға болады, республикада басқару жүйесінің дамуымен ішкі аудит ішкі бақылаудың дамытылған нысаны ретінде астық өңдеу саласы кәсіпорындарының басқару жүйесінде маңызды орынға ие болып отыр.

Аудиттің отандық теориясы мен тәжірибесі үшін «басқару аудиті» термині жаңа болып табылады. Басқару аудиті менеджменттің қажеттіліктеріне бағдарланған. Шын мәнінде, басқару және жалпы алғанда ішкі аудит келесідей функцияларға ие болады: өндірістік үдеріс бойынша есептіліктің мәліметтері дұрыстығын растайтын қорытындылар құру; қаржылық-шаруашылық қызметті реттейтін құжаттар талаптарының орындалуын бақылау; шаруашылық операциялардың толықтығы мен уақыттылығын анықтау; кәсіпорын қызметінің тиімділігін жоғарылату бойынша ұсыныстар дайындау. Жоғарыда айтылғандардың нәтижесінде, басқару аудиті ішкі аудиттің түрі ретінде астықты қайта өңдеу кәсіпорындарында бақылаулық және талдамалық функцияларды кәсіпорынның ішінде айтарлықтай бекітуге мүмкіндік береді.

Үшінші бөлім бойынша тұжырым

1. Халықаралық тәжірибені ескеріп, астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудитті әдістемелік қамтамасыз ету мен ұйымдастыру тиімділігі бағаланған. Талдау көрсеткендей, өндіріс үрдісінің ерекшелігі мен ішкі аудит есептілігінің қолданылатын нысандарының әртүрлілігін ескеріп, астықты сақтау және қайта өңдеудің шығындарына ішкі аудитті жүзеге асырудың 4 кезеңі ерекшеленеді. Аудит нәтижелері бойынша аудит объектісімен ұсынылған, түзетуші және/немесе ескертуші әрекеттер жоспарының нысаны және ішкі аудит үлгісі жасалынған, ол кәсіпорынның ішкі аудит жүйесінің нәтижелерін жүйелеуге, басқару жүйесінің тиімділігін жоғарылату мен бағалауға жүйелі және кезекті тәсілдемені қолдана отырып, ұсыныстарды жүзеге асыруға көмектеседі.

2. Астықты сақтау және қайта өңдеу бойынша шығындарының ішкі аудит әдістемесі АХС-ы негізінде тексеріс нәтижелерінің объективтілігін қамтамасыз ету негізінде құрастырылған. Аудитті жүргізу үрдісі келесідей болып табылады: шығындар есебі әдісін қолдану негізділігін бағалау;

экономикалық элементтер бойынша шығындар есебін жүргізу әдістемесі; экономикалық элементтер бойынша шығындар есебінде рәсімдеу мен бейнелеудің анықтығын дәлелдеу; астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында өнімінің өзіндік құнын қалыптастыруына бақылау жүргізу. Ішкі аудит әдістемесі нақты ұсыныстар түрінде келтірілген, олар астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарының тәжірибесінде жүзеге асырыла алады.

3. Жүргізілген талдауға сүйене отырып, отандық тәжірибе үшін басқару аудиті аудит жүйесінде жаңа бағыт екендігі анықталды. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару аудитін жүргізу әдістемесі дәлелденген. Басқару аудитінің қағидалары анықталған - бұл абайлылық, толықтылық, мүдделілік, инновациялар, оқыту, өзіндік бақылау. Басқару аудитінің үрдісі үш кезеңнен тұрады, сонымен қатар аналитикалық үрдістер мен тестілеуді қолдану ұсынылады. Басқару аудитінің нәтижелері бойынша басқару аудитінің нәтижелілігі анықталған және басқару жүйесінің тиімділігін жоғарылату бойынша ұсыныстар қалыптастырылған.

ҚОРЫТЫНДЫ

Жүргізілген зерттеулердің нәтижесі бойынша жұмыста көрсетілген негізгі ережелер қалыптастырылды:

1. Отандық кәсіпорындарда, жекелеп алғанда астықты ұқсату салаларындағы басқару есебінің қазіргі жағдайын талдау, қандай да бір құралды басқаруда менеджерлердің қажеттіліктерін қанағаттандыратын жалпы қабылданған әлемдік тәжірибенің ақпараттық жүйесі ретінде басқару есебінің негіздері қаланбағанын көрсетті. Басқару есебін ұйымдастырудың сұрақтарын көптеген авторлар қарастырған, бірақ басқару есебінің теориялық сұрақтарына бірыңғай түсініктеме жоқ болып отыр. Осымен байланысты біз қызметтің құрылымдық бөлімшелерінің және басқарудың жалпы жүйесінің тиімділігін бағалау мақсатында басқару есебі жүйесін құруға негізгі тәсілдерді қалыптастыру бойынша ұсыныстарды негіздедік және тұжырымдадық.

Біздің пікіріміз бойынша, астықты өңдеу өнеркәсібі кәсіпорындарындағы басқару есебін құру басқару үрдісіне негізделген және құрылымдық бөлімшелер жұмысының тиімділігіне бағытталған болуы қажет. Басқару есебінің объектілері сәйкес әдістердің көмегімен ұйымның ақпараттық жүйесінде бейнеленеді, ол объектілерді біз төрт топқа бөліп қарастырдық. Оларға жататындар: 1) өндірістік қорлар 2) құрылымдық бірліктер (құрылымдық бөлімшелер, жауапкершілік орталықтары, сегменттер); 3) шаруашылық процестері және олардың нәтижелері (жабдықтау, өндіріс, өткізу); 4) көрсеткіштер (басқару объектілерін сипаттайтын сапалық және сандық көрсеткіштер).

Әр түрлі қағидалар мен бағыттар бойынша шығындардың құрамы мен жіктелінуі туралы талданған сұрақтар талдамалық рәсімге бағдарлана отырып, басқарудың қызметтері бойынша шығындар жіктелінуінің тиімділігін нақтылауға және анықтауға мүмкіндік береді.

2. Авторлардың пікірлерін талдауға негізделіп отырып, біз келесідей қорытынды жасаймыз, ішкі аудит бухгалтерлік есеп қызметіне, ішкі бақылау жүйесіне, қабылданған басқару шешімдерінің сапасына тұрақты түрде бақылау жасайтын, басқару есебі жүйесі қызметін жақсарту бойынша ұсыныстар беретін және қажет болған жағдайда негізделген басқарушылық шешімдерін ұсына алатын, меншік иелері және басқарудың жоғарғы бөлімінің мүддесімен, ішкі құжаттардың негізінде жүзеге асырылатын кәсіпорынның ақпараттық басқару жүйесінің негізгі элементі болып табылады.

Кәсіпорындардағы ішкі аудиттің қызметін кәсіпорынның штатын құрайтын арнайы қызметкерлерге тапсыру ұсынылады. Ұсынылған сызбаның негізгі ерекшеліктерінің бірі оның көмегімен астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудит қызметін реттеу, ұйымдастыру, қалыптастыру және өткізудің мәселелерін шешу.

3. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары ҚР және Ақмола аймағы бойынша агроөнеркәсіптік кешенінің әлеуметтік маңызды салаларының біріне жатады. Аймақ астық ресурстарымен өзінің қажеттіліктерін

канағаттандыра отырып, ҚР-ның астық өндірісі нашар дамыған басқа да облыстары үшін астық ресурстарын қолдана отырып, ұн, жарма, нан өндіру, нан-тоқаш, макарон өнімдерін өңдейді, сонымен қатар шет елдерге астықты экспорттайды.

Зерттеудің нәтижелері бойынша астық сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебін ұйымдастыруға технологиялық ерекшеліктердің әсер ететіндігі анықталды. Атап айтатын болсақ, астықты сапалық және сандық талдау; астық топтарын және ұн тартылуын қалыптастыру; өндіріс барысын автоматтандыру және механикаландыру; өңдеудің нәтижелері бойынша бір уақытта негізгі және жанама өнімдерді, өндірістен кейінгі қалдықтарды алу.

4. Астықты қайта өңдеу кәсіпорындарындағы өндіріс шығындарының есебі және өнімнің өзіндік құнын калькуляциялау басқару есебінің бөлігі болып табылады. Жалпы шығындар есебін ұйымдастыру бірнеше кезеңдерге және цехтардың шығындар есебіне бөлінеді, бұл жағдай шығындар есебінің қайта бөлістік әдісімен сипатталады. Берілген кәсіпорындарда калькуляциялаудың коэффициенттік әдісі қолданылады, оның маңыздылығы шығындардың жалпы сомасы алдын ала бекітілген қатынас бойынша өнімнің нақты сорттары мен түрлерінің арасында бөлінетіндігінде болып табылады. Есеп пен калькуляциялаудың бұл ерекшелігі экономикалық элементтері бойынша шығындар есебі кезінде танылады.

Диссертацияда тапсырысшылармен талдамалық есеп жүргізуге мүмкіндік беретін астық есебі бойынша алғашқы және жиынтық құжаттардың нысандары жүйелендірілді және толықтырылды.

5. Басқару есебінің маңызды құралдарының бірі бюджеттендіру болып табылады. Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында қолданылатын жүйені талдау бюджеттендірудің ойдағыдай қолданылатындығын көрсетті. Бірақ, ол көбінесе бұл саланың ірі кәсіпорындарында өңделеді және жоспарлық бюджетпен ғана шектелінеді. Айтар болсақ кішігірім кәсіпорындарында да бюджеттендіруді қолдану тиімді болып табылады және оны бюджет үрдісінің барлық кезеңдерінде қорларды басқарудың жүйесі ретінде қарастыру қажет, яғни бюджетті жасаудан бюджеттің орындалуына дейін.

ҚЖО және ұн тарту шегі негізінде астық өңдеу кәсіпорындарында бюджетті қалыптастырудың ұсынылған әдіснамасы есепті мерзімде шығындарды тиімді жоспарлауға, бюджетті қалыптастыруға және орындауда олардың дербестігіне көмектеседі. Элеватордың жұмысын жедел үйлестіру мақсатында ішкі және сыртқы ықпалдарды есепке ала отырып, астықты ұқсаты және сақтау бойынша қызмет көрсетудің әртүрлі деңгейлері үшін болжамды мәліметтермен қамтамасыз ететін, элеваторлар үшін икемді бюджет үлгісі жасалынды.

6. Жүргізілген теориялық және тәжірибелік зерттеудің нәтижесінде, біз анықтағандай, ШПО-ның басқару есептілігі тағайындалған өзара байланысты экономикалық көрсеткіштердің жүйесі болып табылады, олар белгілі бір уақыт аралығында осы жағдайлардың қызмет нәтижелерін сипаттауға мүмкіндік

береді. Басқару есебінің негізінде ұйымды басқарудың барлық деңгейінде шешімдер қабылданады. Бұл жағдайда шешім қабылдаудың маңызды элементі есепті қабылдау кезеңі мен шешімдерді шығару арасындағы уақыт және оның әрекетке айналу кезі болып табылады.

Біз басқару есептілігі нысанын қалыптастырудың қажеттілігін дәлелдедік, өйткені ол астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарындағы есеп-бақылау механизмінің бөлшегі болып табылады және талдау мен жедел басқарудың пайдалылығын жоғарылатады, есептік ақпараттар алмасуды тиімді ұйымдастырудың мүмкіндіктерін қамтамасыз етеді.

7. Ішкі аудит астықты өңдеу саласы кәсіпорындары басшылығының маңызды құралы болып табылады. Ішкі аудиттің әдістемелік сызбасы ұсынылды, ол тиімділікті бағалауға, ішкі бақылау жүйесінің сенімділігіне, ұйымның тәуекелін басқаруға, қойылған мақсат пен міндеттерді орындай отырып, кәсіпорынның жетістіктер деңгейін талдау және жетік бағалауға бағытталған.

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында өндіріс шығындарына ішкі аудит жүргізу шынайы ақпарат алудың қажетті түйіні болып табылады, өйткені бухгалтерлік қаржылық есептілікте, жекелеп алғанда, ұн тарту өнімін шығаруда және өндіріс шығындарын қалыптастыруда маңызды бұрмалаушылықтар болмайды. Айта кететін жағдай, шығындардың ішкі аудитінің негізгі мақсаты кәсіпорынның ішкі құжаттарының заң талаптарына сәйкестілігін сақтауын бағалау және бұл талаптарға сәйкестікті қамтамасыз ету үшін қолданылатын жүйелер мен процедуралардың сайма-сайлығы болып табылады.

Астықты өңдеу кәсіпорындарында шығындар есебін тексеру барысында есептілікте бейнеленген, зерттелетін құжаттардағы тұжырымдар, көрсеткіштер және сандық белгілердің толық өзара байланыстылығына анық көз жеткізу қажет. Жалпы алғанда аудиторлық есептіліктің ықшамдалған нысанында ішкі аудиттің қорытындылары және нәтижелерімен есептің иелеріне тез аралықта танысуға мүмкіндіктер беру үшін объективті, құрылымдық және толық ақпараттар болуы тиіс.

Ішкі аудит сапасын бағалау сұрақтарын, ең алдымен, ішкі аудиттің Халықаралық маманданған стандарттарына сүйене отырып қарастыруды ұсынамыз.

Астықты қайта өңдеу салалары кәсіпорындарында өнімді өндірудегі шығындар есебінің аудитін әдістемелік қамтамасыз етуді жетілдіру өзіндік құнды қалыптастыру және шығындарды оңтайландыру туралы шынайы ақпараттарды алудың қажетті шарттары болып табылады. Ішкі аудиттің теориялық және тәжірибелік ережелері қатарының жеткіліксіз зерттелмегендігі, кәсіпорындардағы басқару және өндіріс барысының тиімділігін, өндірістің барлық шығындарының есебін бағалау бөлшектері жинақталып келгенде басқару аудитінің әдіснамасын жасау қажеттілігіне себепші болды.

Басқару аудитінің өзіне тән жүргізу кезеңдері бар және ол да жоспар құрудан басталады да есептілік жасаумен және ұсыныстар берумен аяқталады, бұл жалпы алғанда оның әдіснамасын құрайды. Басқару есебі аудитін жүргізудің негізгі кезеңдері ішкі аудит жүргізудің сатыларына айтарлықтай ұқсайды. Оларға келесідей негізгі сатыларды жатқызуға болады: басқару аудитіне дайындалу және жоспарлау; нақты іс шараларды жүзеге асыру; қорытындылар жасау.

Басқару аудитін жүзеге асырудың ұсынылған әдіснамасында өндірістің жұмыс жасау барысын және құрылымдық бөлімшелер қызметінің тиімділігін анықтау үшін сауалнама нысандары және тест тапсырмалары берілген. Бұл рәсімдер, яғни процедуралар басқару тиімділігін жоғарылатуға, басқару үрдістерінің айқындығын қамтамасыз етуге, нәтижелілікті жоғарылату бағыттарын анықтауға, қызметтің ұтымдылығы мен тиімділігін бағалауға мүмкіндік береді.

Басқару аудитінде талдамалық процедуралардың нәтижелері шығындарды азайту бойынша ұсыныстар, ұн тарту өнімдерінің пайдалылығын жоғарылату, жалпы алғанда, өндірісті басқару жүйесін жетілдіру үшін қажетті ұсыныстарды жасап шығару болып табылады. Осылардың нәтижесінде басқару аудиті өндіріс барысының тиімділігі туралы есеп ақпараттарын жинақтау үрдісі мен алдағы кезеңдерде басқару шешімдерін қабылдау үрдістерін өзара тығыз байланыстыратын негізгі буын болып саналады.

ПАЙДАЛАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

- 1 Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III (изменения и дополнения от 30.06.2010 №297-IV (с введением в действие с 1 января 2013 года).
- 2 Loft A. The history of management accounting / eds D. Ashton, T. Hopper, R. Scapens. Issues in Management Accounting. - 2nd edition. - Hemel Hempstead, Prentice-Hall, 1995.
- 3 Стуков С.А. Учет доходов и расходов организации: современная трактовка проблемы и практика ведения // Современный бухгалтер. - 2005. -№11.- С.26-41.
- 4 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. - М.: Аудит; ЮНИТИ,1996.- 638 с.
- 5 Сатубалдин С.С. Учетные системы транзитной экономики // Избранные научные труды.-Алматы: GAUHAR, 2003. – Т. 2. - 320 с.
- 6 Алданиязов К.Н. Управленческий учет и анализ: учебное пособие.- Алматы:Юридическая литература, 2008. – 368 с.
- 7 Барышев С.Б. Диагностика управленческого учета. - М.: Издательство-торговая корпорация «Дашкова и К», 2007. - 182 с.
- 8 Астафьева И.В. Управленческий учет. Первый уровень. С практическими заданиями. - Алматы: LEM, 2011. - 392 с.
- 9 Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета/Бухгалтерский учет. - 2004. - №21. - С.52-55.
- 10 Тайгашинова К.Т. Управленческий учет: учебное пособие. – Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2010.- 350 с.
- 11 Санин М.К. Управленческий учет: учебное пособие. – СПб.:СПбГУ ИТМО, 2010. - 80 с.
- 12 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для студентов вузов, 2-е изд., доп. и пер.- М.: ИКФ Омега-Л; Высш.шк., 2002.-528 с.
- 13 Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д. Управленческий учет: учебник. - Алматы: Экономика, 2004. – 308 с.
- 14 Нургазина Ж.К. Управленческий учет: учебное пособие. - Астана: КАТУ, 2013. - 362 с.
- 15 Colin Drury. Management and cost accounting: value media edition.- 2008. – 775 p.//<https://www.amazon.com>.
- 16 Horngren, Charles.T. Cost accounting: a managerial emphasis/ Charles.T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V.Rajan. –14 th ed. New Jersey: Prentice-Hall, 2012. – 869 p.
- 17 Management Accounting/Atkinson A.A., Kaplan R.S., Matsumura E. M. – New Jersey: Prentice-Hall, 2012. - 526 p.
- 18 Jae K. Shim, Joel G. Siegel. Modern cost management & Analysis. Barrons Business Library Series. - 3 edition. – 2009. - 384 p.//<https://www.amazon.com>.
- 19 Upchurch Alan. Management Accounting: Principles & Practice. – Harlow, England: Prentice-Hall, 1998. - 720 p.//<https://www.amazon.com>.

- 20 Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer. Managerial Accounting. – New York: McGraw-Hill, 2011. – 628 p.
- 21 Садиева А.С. Управленческий учет: теория и практика: учебник. – Астана: Данекер, 2005. – 313 с.
- 22 Чая В.Т., Золотухина А.Д. Теоретические основы управленческого учета // Аудит и финансовый анализ.-2008. -№6.-С.1-11.
- 23 Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов.- М.:ЮНИТИ, 2002.-350 с.
- 24 Управленческий учет: Конспект лекций / сост. Т.А. Понкрашева. – Новгород: НовГУ им. Ярослава Мудрого, 2001. – 24 с.
- 25 Управленческий учет: учебное пособие / под ред. Шеремет А. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
- 26 Кабиева А.Т. Бидайды сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқарушылық есеп жүйесін қалыптастыру және пайдалану қажеттілігі // Халықаралық ғылыми-тәжірибелік конференциясының материалдары «Жаңа экономикалық саясат – аймақтың тұрақты дамуының негізі».–Қарағанды, 2015.– Б. 512-516.
- 27 Жарикова Л.А. Управленческий учет: учеб. пособие. - Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. -136 с.
- 28 Кабиева А.Т. Басқару шешімдерін қабылдау үшін кәсіпорында есептік-аналитикалық қамтамасыз ету жүйесін дамытудың теориялық аспектілері // Журнал «ҚазҰУ Хабаршысы».–Алматы, 2014.–№4.–Б.149-154.
- 29 Мансуров П.М. Управленческий учет: учебное пособие. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 175 с.
- 30 Суйц В.П. Управленческий учет: учебник. – М.: Высшее образование, 2007.-371 с.
- 31 Кабиева А.Т. Басқару есебінің пайда болуы, мәні және отандық кәсіпорындарға еңгізудегі кейбір мәселелері // Международная научно - практическая конференция «Учет, аудит и анализ: теоретические и практические аспекты развития современной науки». – Алматы, 2014.–Б.235-242.
- 32 Янковский К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. - СПб.: Питер, 2011. - 368 с.
- 33 Ержанов А.К., Айтанаева Ә.К., Жұманова Г.Ш., Баянова М.С., Иматаева Ә.Е. Басқару есебі: оқу құралы. – Алматы, 2009. - 304 б.
- 34 Хорнгрен Ч.Т., Дж.Фостер. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / под ред. Я.В. Соколовой. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
- 35 Энтони Р., Дж.Рис. Учет: ситуаций и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 557 с.
- 36 Маматурдиев Г.М., Давыдов И.У., Моробаев М.Г. Методологические основы организации управленческого учета расходов // Электронный научный журнал «Argiогі. серия: гуманитарные науки». -2015.- №2. – С.1-13.
- 37 Управленческий учет в организациях АПК: монография/Р.А. Алборов – Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 312 с.

- 38 Ростовская Ю.Н. Управленческий учет и учет персонала. – Екатеринбург: издательство, 2015. – 16 с.
- 39 Дәуренбекова Ә.Н. Шығындарды басқару: оқу құралы.- Алматы: Экономика, 2009. -158 б.
- 40 Дойл Д.П. Управление затратами: Стратегическое руководство. - М.: Волтерс Клувер, 2006. - 264 с.
- 41 Серебренников Г.Г. Управление затратами на предприятии: учебное пособие.-Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. Ун-та, 2007. - 80 с.
- 42 Чувашлова М.В. Управленческий учет для менеджеров: учебно-практическое пособие. - Ульяновск, 2003. -100 с.
- 43 Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии. – Алматы: Центраудит-Казахстан, 2002. – 728 с.
- 44 Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). - М.: ИНФРА-М, 2006. - 279 с.
- 45 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособие для вузов / пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
- 46 Скоун Т. Управленческий учет / пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили.- М.: Аудит «ЮНИТИ», 1997. – 183 с.
- 47 Самусенко С.А. Управленческий учет: конспект лекций. – Красноярск, 2008. - 159 с.
- 48 Козлюк Н.В., Угрюмов С.Н. Управленческий учет: учебное пособие. – Ростов-н/Д: Феникс, 2006 . – 272 с.
- 49 Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. – Ростов н/Д: издательский центр «Март», 2000. – 354 с.
- 50 Гварлиане Т.Е., Быков Е.А., Мостовая Е.В., Черемшанов С.В. Управленческий учет по видам деятельности: Лекции и практикум в таблицах и схемах / под ред. проф. Т.Е. Гварлиане. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 304 с.
- 51 Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
- 52 Дюсембаев К.Ш., Сатенов Б.И. «Директ-костинг»: теория, методология и практика. - Алматы: Экономика, 2002. – 190 с.
- 53 Аманова Г.Д. Внутренний аудит и контроль: перспективы развития // Актуальные вопросы экономики. -2013. – №10 (148).- С.245-250
- 54 Нурсейтов Э.О. Аудит: краткое руководство. – Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2014.- 236 с.
- 55 Закон РК «Об аудиторской деятельности» от 20 ноября 1998 г. - №304-1 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.11.2015 г.) // <http://online.zakon.kz>.
- 56 Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. - М.: издательство, 1992.- 240 с.

- 57 Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. - М.:KPMG; Аудиторская компания «Контакт», 1999. – 493 с.
- 58 Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / пер с англ.; гл. ред. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с.
- 59 Жалғасбаева А.А. Аудит: оқулық.- Алматы: Бастау, 2014. – 168 б.
- 60 Дюсембаев К.Ш. Теория и эволюция аудита. – Алматы: Экономика, 2012. –722 с.
- 61 Пашкина И.Н., Евдокимова А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: практическое пособие. - М.: Дашков и Ко, 2009.- 91 с.
- 62 Spencer Pickett К.Н. The internal auditing handbook. – 3rd ed.- John Wiley & Sons Ltd; The Atrium, Southern Gate; Chichester; West Sussex; PO19 8SQ; United Kingdom, 2010. - 109 p.
- 63 International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). - The Institute of Internal Auditors, 2012. -P. 26.
- 64 Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Kting, Claus-Peter Weber. Internal Audit Handbook. – Springer;Verlag Berlin Heidelberg, 2008 - 658 p.
- 65 Нурсеитов Э.О., Нурсеитов Д.Е. Международные стандарты аудита: принципы и практика: Учебное пособие. – Алматы: Экономика, 2008. – 478 с.
- 66 Абленов Д.О., Смағұлова Д.Д., Абленова А.Д. Аудит: оқулық.- Алматы: Экономика, 2013.- 496 б.
- 67 Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник.- 4-е изд., перераб. и доп.- М.: ИНФРА-М, 2004 .- 410 с.
- 68 Кабиева А.Т.Внутренний аудит как элемент системы внутреннего контроля предприятия // Материалы XXII Международной научно-практической конференции «Новые перспективы развития экономических наук: инновации и риски». – М., 2014. – Ч.1.–С.144-149.
- 69 Ажибаева З.Н. Аудит: учебник.-Алматы: Экономика, 2004.-527 с.
- 70 Богомоллов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.
- 71 Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. - НП «ИВА», 2015 // <https://global.theiia.org>.
- 72 Кабиева А.Т.Кәсіпорынды басқару жүйесінде ішкі аудиттің алатын орны мен рөлі // Материалы VII Международной научной конференции «Инновационное развитие и востребованность науки в современном Казахстане». - Алматы, 2013. — Ч. 4.– С.52-57.
- 73 Сборник Международных Стандартов Аудита. Выражения Уверенности и Этики // <http://www.audit.kz>.
- 74 Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь // <http://www.economy.polbu.ru>
- 75 ҚР бойынша Дәнді дақылдарды өндеу.Данные МСХ РК по состоянию на 11 декабря 2015 года // <http://mgov.kz>.

76 Перечень предприятий, оказывающих услуги по хранению сельхозпродукции на 2015 год //Данные МСХ РК по состоянию на 11 декабря 2015 года // <http://mgov.kz>

77 Закон Республики Казахстан «О зерне», утвержденный МСХ РК от 19 января 2001 г. №19-20 (по состоянию на 08.06.2015 г. №317 - V).

78 Пунков С.П., Стародубцева А.М. Хранение зерна, элеваторно-складское хозяйство и зерносушение.- М.:Агропромиздат, 1990. – 367 с.

79 Об итогах работы МСХ РК за 2014 год и задачах на 2015 год//Данные МСХ РК по состоянию на 11 декабря 2015 года // <http://mgov.kz>.

80 Постановление Правительства РК «Об утверждении Технического регламента «Требование к безопасности зерна»» от 8.04.2008 г.- № 337.

81 Постановление Правительства Республики Казахстан «Об утверждении Технического регламента «Требования к безопасности продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмальной продукции» от 26 апреля 2008 года № 392.

82 Указ Президента Республики Казахстан от 19 марта 2010 года №958 «Об утверждении Государственной программы по форсированному индустриально-инновационному развитию РК на 2010-2014 годы».

83 Послание Президента Республики Казахстан - Лидера нации Нурсултана Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства» новый политический курс, состоявшегося государства». – 2012, декабрь - 14.

84 Государственная програма «Агробизнес - 2020» // <http://www.adilet.zan.kz>

85 Государственная програма «Дорожная карта бизнеса - 2020» // <http://www.adilet.zan.kz>

86 Закона РК «О государственном регулировании развития агропромышленного комплекса и сельских территорий» от 8 июля 2005 года // <http://www.adilet.zan.kz>

87 Правила субсидирования повышения урожайности и качества продукции растениеводства, стоимости горюче-смазочных материалов и других товарно-материальных ценностей, необходимых для проведения весенне-полевых и уборочных работ, путем субсидирования производства приоритетных культур и стоимости затрат на возделывание сельскохозяйственных культур в защищенном грунте от 27 февраля 2015 г. №3-4/177 // <http://www.adilet.zan.kz>

88 Промышленность Казахстана и его регионов 2010-2014 //Статистический сборник, Астана 2015 г. // <http://www.stat.gov.kz>.

89 «Сельское, лесное и рыбное хозяйство в Республике Казахстан 2010-2014»//Статистический сборник. – Астана, 2015 // <http://www.stat.gov.kz>

90 Отгрузка и остатки продукции на предприятиях промышленности Республики Казахстан. 2 серия. Промышленность. Январь-декабрь 2015 года // Статистический сборник. – Астана, 2015 // <http://www.stat.gov.kz>.

- 91 Бабаев Ю.А., Макарова Л.Г., Борисова Е.Ю. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг. - М.: Вузовский учебник, 2009. - 159 с.
- 92 Кабиева А.Т. Производство на предприятиях переработки и хранения зерна и организация управленческого учета // Журнал «КазЭУ Хабаршысы». – Алматы, 2014. – №2. – С.105-114.
- 93 Маремукова Т.А. Исследование проблем развития зерновых и зерноперерабатывающих предприятий // Экономический вестник Ростовского государственного университета. - 2009. – Т. 7, №4. - С.112-114.
- 94 Правилами ведения количественно-качественного учета зерна, утвержденным приказом МСХ РК от 19 июня 2015 года № 4-1/546 // <http://www.adilet.zan.kz>.
- 95 Мусынов К.М., Гордеева Е.А., Аринов К.К., Искаков М.М. Технология зрания и переработки растениеводческой продукции. – Астана: изд. КАТ им. С.Сейфуллина, 2012. - Ч.1. – 440 с.
- 96 Вашкевич В.В., Горнец О.Б., Ильичев Г.Н. Техника и технология производства муки. – Барнаул:Графикс, 2000. – 209 с.
- 97 Букреев А.М., Рощупкина И.В. Внедрение системы управленческого учета на предприятии: практический аспект // Промышленная политика. - 2006.- №6.- С.19-25.
- 98 Палий В.Ф. Основы калькулирования. - М.: Финансы и статистика, 1987.- 288 с.
- 99 Бухгалтерский учет в банках.Международные стандарты финансовой отчетности: учебно-методическое пособие.- Алматы: Жеты Жаргы, 2005. - 536 с.
- 100 Kabiyeva A.T., Dayrabaiyeva A.S. Calculation of production costs grain processing enterprises of the Republic of Kazakhstan // Журнал «Actual Problems of Economics». – Kiev, 2015. – №10. – P.176-184.
- 101 Правила ведения бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Министерство финансов РК от 31.03.2015г.//Справочник бухгалтера и предпринимателя.– 2015. -№2.- С. 2-8.
- 102 Сатмурзаева А.А. Особенности использования системы управленческого учета в условиях развития интеграционных процессов в АПК//Справочник бухгалтера и предпринимателя.– 2015. -№2.- С.88-104.
- 103 Кондратьева Н. Материалы, переданные по переработку//Справочник бухгалтера и предпринимателя.– 2015. -№4.- С. 20-21.
- 104 «Об утверждении Правил и форм представления обязательства о вывозе (ввозе) продуктов переработки и его исполнения» Постановления Правительства РК от 30 декабря 2011 года №1712 // <http://www.adilet.zan.kz>.
- 105 Кодекс РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) (по состоянию на 01.01.2016 г.) // <http://www.adilet.zan.kz>.
- 106 Типовой план счетов бухгалтерского учета.- Алматы: Accounting Star, 2014. – 80 с.
- 107 Проскурина В.П. Бухгалтерские проводки. - Изд.2-е. - Алматы: LEM, 2014. - 308 с.

- 108 Кленская С.Д., Моисеенко Г.И., Андрианов И.Н. Бухгалтерский учет на предприятиях по хранению и переработке зерна. – М.: Агропромиздат, 1985. – 312 с.
- 109 Федяева А.М. Организация учета по журнально-ордерной форме на предприятиях АПК. – М.: Росагропромиздат, 1991. – 335 с.
- 110 Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. и др. Бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 576 с.
- 111 Абдышукуров Р.С., Мырзалиев Б.С. Теория и практика бухгалтерского учета: учебное пособие. - Алматы: Нур-пресс, 2007. – 796 с.
- 112 Финансовый учет на предприятии: Учебник / Под ред. Р.М. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаева З.Н., Айткожина Л.Ж., Кинхузова К.К., Сальменова А.Т. –Алматы: Экономика, 2005. – 282 с.
- 113 Бухгалтерский учет на предприятиях по хранению и переработке зерна / под ред. Г.Н. Казакова. – М.: Колос, 1971. – 528 с.
- 114 Карагодин Д.А. Организация распределения затрат в мукомольном производстве по объектам калькулирования // Известие Оренбургского государственного аграрного университета. Экономические науки. – 2014. – №6 (50).- С.234-236 // <http://www.Cyberleninka.ru>.
- 115 Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
- 116 Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. – М.: ЗАО «ФБС – ПРЕСС», 1996. – 160 с.
- 117 Миржакыпова С.Т., Аппакова Г.Н., Иманкулова Ш.А., Бекова Р.Ж. Основы бухгалтерского учета по МСФО: учебное пособие. - Алматы, 2009. – 198 с.
- 118 Шаховская Л.С., Хохлов В.В., Кулакова О.Г. Бюджетирование: теория и практика: учебное пособие (+CD).-2-е издание. - М.: КНОРУС, 2011.- 400 с.
- 119 Данилова Н.Ф., Сидорова Е.Ю. Управленческий учет: курс лекций: учебное пособие для вузов. - М.: Издательство «Экзамен», 2006. – 188 с.
- 120 Раимбеков Ж.С., Сарсенова А.Е. Финансовый менеджмент. - Алматы: Издательство «Эверо», 2014. – 295 с.
- 121 Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет / под ред. проф., д.э.н. А.Н. Кизилова, проф., д.э.н. И.Н. Богатой. – Ростов –н/Д: «Феникс», 2005. – 380 с.
- 122 Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник. - М.: ТК Велби; Издательство Проспект, 2008. – 472 с.
- 123 Апчерс Алан. Управленческий учет: принципы и практика / под ред. Я.В Соколовой, И.А Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002.- 952 с.
- 124 Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. - 544 с.
- 125 Кабиева А.Т. Бидайды сақтау және ұқсату кәсіпорындарында бюджеттендірудің тиімді жүйесін енгізу // Журнал «Қарағанды Университетінің Хабаршысы». – Караганды, 2015.– №7.–Б. 227-236.

- 126 Крайнова М.В. Этапы внедрения системы бюджетирования на российских предприятиях // Terra Economicus. - 2011. – Т. 9, №2. – С.79-81 // <http://www.Cyberleninka.ru>.
- 127 Энтони А., Аткинсон, Раджив Д.Банкер, Роберт С. Каплан, С.МаркЯнг Управленческий учет / пер. с англ. - 3-е издание. - М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 880 с.
- 128 Тайгашинова К.Т., Сатаев С.А., Лапбаева С.Ш. Углубленный управленческий учет: учебник. - Алматы: Экономика, 2014. – 184 с.
- 129 Кусаинов Т.А. Анализ данных, прогнозирование и оптимизация решений.- Астана: Казахский агротехнический университет им. С. Сейфуллина, 2011.- 229 с.
- 130 Рахметова Р.Ө., Мұхаметжанова Ж.С. Эконометрика: оқу-әдістемелік кешені. - Алматы: ҚазЭУ, 2010. - 128 б.
- 131 Шевченко И.Г. Управленческий учет - М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001. – 112 с.
- 132 Пищевая добавка, используемая для приготовления мучных изделий // <http://www.findpatent.ru>.
- 133 Макарова Е.А., Осокин В.В., Николаева М.Б. К вопросу о понятиях «управленческий учет» и «контроллинг»//Вестник НГУ.-2004.-№2(6).-С.560-564 // <http://www.unn.ru>
- 134 Касьянова Г.Ю., Колесников С.Н. Управленческий учет по формуле «три в одном». - М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 1999. – 328 с.
- 135 Подольский В.И. Аудит: учебник. - М.: Издательство ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 607 с.
- 136 Скобара В.В. Аудит: методология и организация. - М.: Издательство «Дело и сервис», 1998. – 576 с.
- 137 Сагиндыкова Г.М. Практический аудит: учеб.пособие.- Астана: Изд. КазУЭФМТ, 2012 .- 180 с.
- 138 Абакумова А.В. Основы аудита: учебное пособие. – СПб.: СПб ГУИТМО, 2009. – 56 с.
- 139 Абленов Д.О. Основы аудита: учебное пособие. - Алматы: Экономика, 2003.- 294 с.
- 140 Кабиева А.Т. Қазақстан Республикасында бидайды сақтау және ұқсату кәсіпорындарында ішкі аудитті ұйымдастыру мәселелері // Журнал «Аграрлық нарық проблемалары».–Алматы, 2014.– №3.–Б. 52-56.
- 141 Кабиева А.Т,Кажмухаметова А.А. // Материалы XXXVI Международной научно-практической конференции «Современная экономика и финансы: исследования и разработки».–Санкт-Петербург, 2015.–С.16-24.
- 142 Жакипбеков С.Ж. Методика внутреннего аудита производственного цикла предприятия // Вестник КРСУ. - 2004. – Т. 4, №7. – С. 116-121.
- 143 Барышева С.К. Ішкі аудиттің технологиялық ерекшеліктері // Транзитная Экономика. – 2015. – №2. - С.69-77.

- 144 Нурхалиева Д.М. Теория аудита: учебное пособие. – Астана, 2009.- 179 с.
- 145 Бурых Н.И. Управленческий аудит как оценка системы управления компанией // Проблемы современной экономики.-2009.-№4.-С.181-183. //http://www.Cyberleninka.ru.
- 146 Ивашкевич В.Б. Практический аудит:учеб.пособие. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. - 286 с. // http: docviewer.yandex.ru.
- 147 Денисова Е.А., Шестакова И.М. Аудит управленческого учета// Проблемы современной экономики. - 2012. - №8. - С.152-155. // http://www.Cyberleninka.ru.
- 148 Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит: учеб.пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юрайт; Высшее образование, 2010. - 638 с.
- 149 Шапорова О.А., Тюхова Е.А. Управленческий анализ в системе комплексного анализа деятельности предприятия // Российское предпринимательство. - 2011. - №6 (185). - С.70-76. http://bgscience.ru
- 150 Утибаев Б.С., Аманова Г.Д., Байдаков А.К. Экономический анализ: учебник / под общей ред. Б.С. Утибаева. - Алматы: Нур-Принт, 2015. - 424 с.

ҚОСЫМША А

«Басқару есебінің пәні және объектісі» түсінігі анықтамасының нұсқалары

Авторлар	Түсінік нұсқалары	
	Басқару есебінің пәні	Басқару есебінің объектісі
Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д. [13, б.19]	Есептілік орталығының (ұйым сегменттерінің) өндірістік қызметі	Ұйым және оның бөлімшелерінің шаруашылық қызметі нәтижелері және шығындар; баға қалыптастыру; бюджеттендіру және ішкі есептілік
Мансуров П. М. [29, с.15] Суйц В.П. [30, с. 15-16]	Ұйымның жалпы және оның жеке құрылымдық бөлімшелерінің өндірістік қызметі (ЖО).	Кәсіпорынның және оның жеке құрылымдық бөлімшелерінің – жауапкершілік орталықтарының шығындары; барлық кәсіпорынның және жауапкершілік орталықтарының шаруашылық қызметінің нәтижелері; ішкі баға қалыптастыру; бюджеттендіру және ішкі есептілік.
Янковский К.П., Мухарь И.Ф. [32]	Басқарудың барлық кезеңі барысында жалпы кәсіпорынның және оның жеке құрылымдық бөлімшелерінің өндірістік және қаржылық қызметі	Кәсіпорынның шаруашылық қызметі барысында адамдардың еңбегін қамтамасыз ететін өндірістік ресурстар және ұйымның шаруашылық-қаржылық қызметінің жиынтығын құрайтын ұйымның жеке бөлімшелері орындайтын шаруашылық үрдістер.
Ержанов А.К., Айтанаева Ә.К., Жұманова Г.Ш., Баянова М.С., Иматаева Ә.Е. [33, с.14]	Объектіге ықпал ету процесі немесе өндірістің ең жоғары тиімділігіне жету үшін ұйымды басқару мақсаты мен адамдардың қызметін үйлестіру процесі болып табылады	Кәсіпорынның шаруашылық процесіндегі мақсатты адам еңбегімен қамтамасыз етілетін ресурстар; шаруашылық процестері мен кәсіпорынның шаруашылық ісінің жиынтығын жасаудағы олардың нәтижелері
Вахрушина М.А. [12, с.12],	Ұйымның және оның жауапкершілік орталықтары деп аталатын жеке құрылымдық бөлімшелерінің (сегменттерінің) өндірістік қызметтері	Кәсіпорын және оның жеке құрылымдық бөлімшелері – жауапкершілік орталықтарының шығындары (ағымдағы және жинақталған); барлық кәсіпорынның, сонымен қатар жеке жауапкершілік орталықтары шаруашылық қызметінің нәтижелері; трансферттік бағаларды қолдануда болжамданатын ішкі баға қалыптастыру.

ҚОСЫМША Б

Өндіріске шығындар есебінің бағытталуына сәйкес шығындардың жіктелуі

Кесте Б 1

Есептің бағыты	Шығындардың жіктелуі
1. Өндірілген өнімнің өзіндік құнының есебі және алынған таза пайда мөлшерін анықтау	- кіруші және шығушы; - өндірістік және өндірістік емес; - өндірістік шығындарды құрайтындар (негізгі материалдар, еңбекке шығындар, өндірістік жүкқұжат шығыстары); - тікелей және жанама; - үдерістік калькуляция және тапсырыстық калькуляция кезіндегі шығындар.
2. Басқару шешімдерін қабылдау және жоспарлау	- айнымалы және тұрақты (шығындар динамикасы); - шығындар есебінде қолданылатын және қолданылмайтын; - қайтарымсыз шығындар; - қалпына келетін және қалпына келмейтін; - жүктелген (жорамалданған); - релевантты; - инкрементті (өсетін) және маржиналды (шекті).
3. Бақылау және реттеу	- реттелетін және реттелмейтін; - тиімді және тиімсіз.
Ескерту – Қайнар көздердің негізінде құрастырылды [21, с.28; 23, с.64; 41,с. 8; 45, с.31]	

Кесте Б 2 - Өртүрлі мақсаттар үшін шығындардың жіктелінуі

Белгілері	Шығындардың түрлері және топтары
1. Құрамы бойынша	- нақты және жоспарлы
2. Өндіріс көлеміне қатынасы бойынша	- айнымалы және тұрақты
3. Орташалау дәрежесі бойынша	- жалпы және орташа
4. Басқару міндеті бойынша	- өндірістік, коммерциялық, әкімшілік
5. Объектінің өзіндік құнына апару әдісі бойынша	- тікелей және жанама
6. Экономикалық элементтері бойынша	- материалдық шығындар, еңбекақы шығындары, еңбекақыдан аударымдар, амортизация, өзге де шығыстар
7. Пайданы өндіру кезеңінде шығындарды апару тәртібі бойынша	- өнімге және кезеңге
8. Кезеңділікке тәуелділігі бойынша	- ағымдағы және бір реттік
9. Шығындардың сипаттамасы бойынша	- өндірістік және өндірістік емес
10. Айналым кезеңі бойынша	- жабдықтау-дайындау, өндірістік, өткізімдік, қаржылық
11. Өндіріс барысында экономикалық рөлі бойынша	- негізгі және жанама
Ескерту - Қайнар көздердің негізінде құрастырылды [30, с.62-64; 34, с.35; 43, с.625-631; 44, с.13; 48, с. 45-57]	

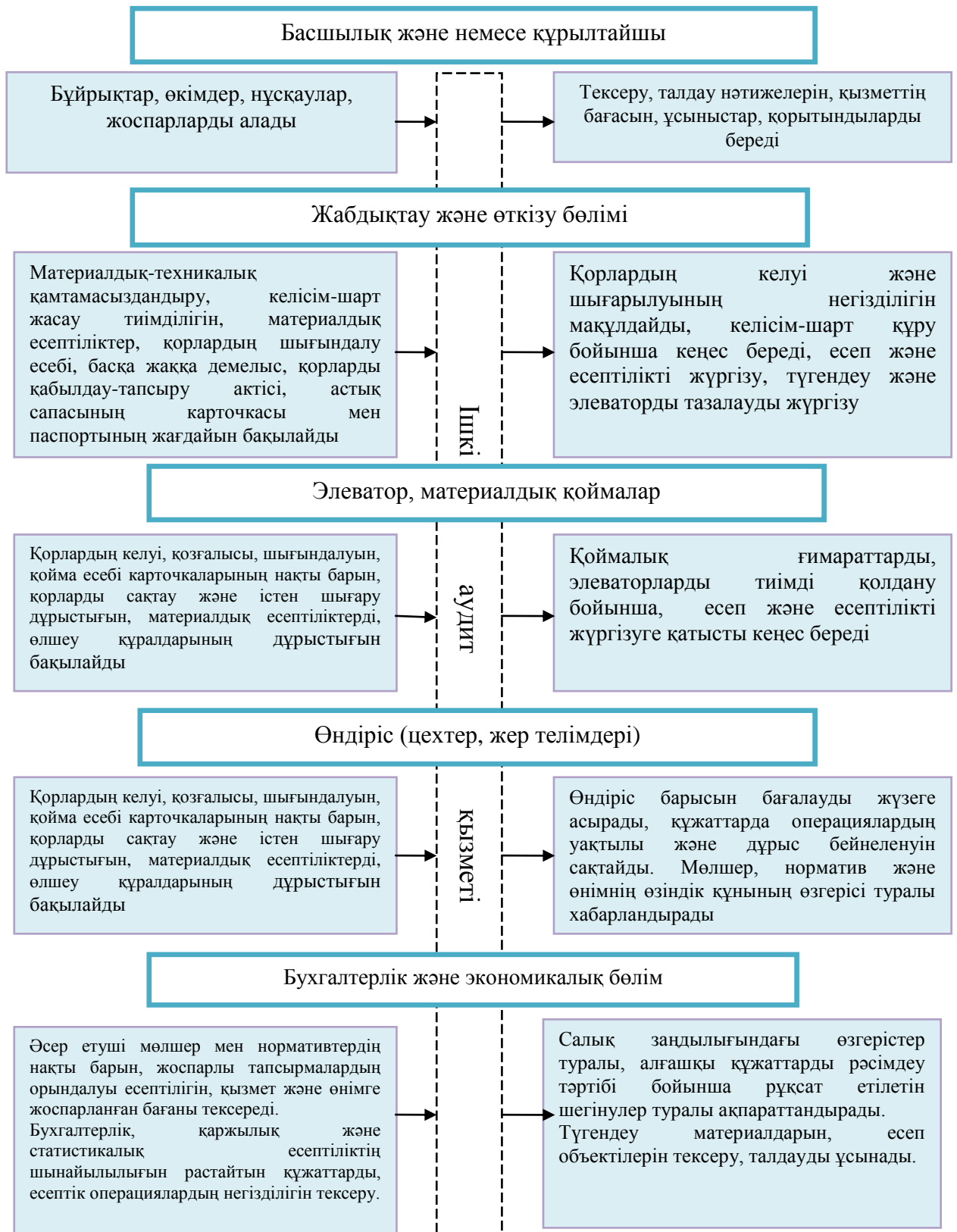
ҚОСЫМША В

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары үшін басқару есебі қызметінің шегінде шығындардың ұсынылған жіктелуі

Басқару есебінің қызметі	Топтаудың белгілері	Шығындар және олардың түрлері
1.Жоспарлау	Болашаққа стратегия жасау бойынша	1. Қысқа мерзімді және ұзақ мерзімді
	Жоспарлауды қамтуы бойынша	2. Жоспарланатын және жоспарланбайтын
	Қабылдап алу әдісі бойынша	3.Нормативті, нақты
2. Ұйымдастыру	Ұйымдастырушылық үрдістері бойынша	1. Шығын туындау орны/жауапкершілік орталықтары бойынша
	Шығындарды тасымалдаушылар бойынша	2. Ұн өнімдері түрлері бойынша және сақтау қызметі шығындары
3.Есептік үдеріс	Өнімнің өзіндік құнына кіру әдісі бойынша	1. Тікелей және жанама
	Өндіріс барысында экономикалық рөлі бойынша	2. Негізгі және үстеме
	Экономикалық мазмұны бойынша	3. Калькуляция баптарымен
	Басқару қызметтері бойынша	4. Экономикалық элементтерімен
	Пайда болу уақыты және өнімнің өзіндік құнына апарылуы бойынша	5.Өндірістік, коммерциялық, әкімшілік
6.Ағымдағы шығындар, алдағы кезең шығындары, алдағы шығындар		
4.Бақылау және ынталандыру	Менеджерлердің әсер ету дәрежесі бойынша	1.Бақыланатын және бақыланбайтын
5.Менеджерлер мен қызметкерлердің қызметін бағалау	Басқару қызметін бағалау мақсаттарында	1. Тиімді және тиімсіз
6.Қабылданған шешімдер	Өндіріс көлеміне қатынасы бойынша	1. Айнымалы және тұрақты
	Шешімдер қабылдау үшін маңыздылық деңгейі бойынша	1.Инкрементті және маржиналды
Ескерту - Зерттеулер негізінде автормен құрастырылды [21, с.28; 23, с.63-65; 30, с.62-69; 34, с.35; 43, с.625-631; 44, с.13; 48, с. 45-57]		

ҚОСЫМША Г

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында ішкі аудит қызметі әсер етуінің ұсынылған сызбасы



Ескерту – Автормен құрастырылды

ҚОСЫМША Д

Элеваторлар және нан қабылдау кәсіпорындарында астықтың сандық-сапалық есебін жүргізу тәртібі



ҚОСЫМША Ж

Астықтың сандық-сапалық есебі кітабының жетілдірілген нысаны

_____ (астық қабылдау кәсіпорынының атауы)

Астықтың сандық – сапалық есебінің кітабы

Астық иесі _____
(тегі, аты, әкесінің аты (бар болған жағдайда))

Материалдық жауапты тұлға _____
(тегі, аты, әкесінің аты)

Дақыл _____

1 кг сатып алу бағасы _____ тг.

М е р з і м і	Тал дау №	кү жа тт ың №	Қайдан түсті және кімге жіберілді	Ылғалд ылығы, %	Шөп- шалам араласқан дығы, %	Астық араласқа ндығы,%	Кіріс			Астық- тың салма- ғы, кг		
							Салма ғы, кг	пайыздар				
								Шөп- шалам ылғалдыл ығы	Қоспа- лар		Астықт ық-	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	

Материалдық-жауапты тұлға _____

Астық қабылдау кәсіпорынының бас бухгалтері _____

ҚОСЫМША К

Қамбалардағы астық және ыдыстың қозғалысы туралы есептіліктің жетілдірілген нысаны

(астық қабылдау кәсіпорының атауы)

Қамбадағы астық және ыдыстың қозғалысы туралы

№ _____ есептілік

_____ 20__ жыл

1. Қойма № _____

Материалдық-жауапты тұлға _____

(тегі, аты, әкесінің аты (егер бар болса))

№	Дақыл	Күннің басындағы қалдық		Кіріс		Шығыс		Қалдық	
		қаптардың саны	салмағы кг	қаптардың саны	салмағы кг	қаптардың саны	салмағы кг	қаптардың саны	салмағы кг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2. Астықпен және сорттық тұқыммен ыдыстың қозғалысы

Категория және ыдыс сорты	Қалдық	Кіріс	Шығыс	Қалдық	Оның ішінде			
					астықпен	сорттық тұқыммен	басқалары	
1	2	3	4	5	6	7	8	

3. Бос ыдыс және брезенттердің қозғалысы

Категория және брезент сорты	Қалдық	Кіріс	Шығыс	Қалдық	Категория және брезент сорты	Қалдық	Кіріс	Шығыс	Қалдық
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

4. Өңделме шикізат қозғалысы

Астық иелері	Қалдық	Кіріс	Шығыс	Қалдық
1	2	3	4	5

Материалдық-жауапты тұлға _____

(қолы) (тегі, аты, әкесінің аты (егер бар болса))

« » _____ 20__

ҚОСЫМША Л

№ 1 диірмен цехы бойынша 2016 ж. мамыр айына ____
Материалдардың нақты шығындалуы тізімдемесінің ұсынылған нысаны

Кесте Л 1

№ р/н	Материалдардың калькуляциялық тобы	Номенклатуралық нөмірі	Есептік кезең басына қалдық		Келіп түскені		Есептік кезең соңына қалдық		Өндіріске кеткен нақты шығындар	
			Саны, кг.	Сомасы, тнг	Саны, кг.	Сомасы, тнг	Саны, кг.	Сомасы, тнг	Саны, кг.	Сомасы, тнг
1	Тағамдық қоспа	121	5	25000	12	60000	2	10000	15	75000
2	Қаптық ыдыс	122	20000	110000	50000	2750000	10000	550000	60000	3300000

Кесте Л 2 - Ұн тарту өндірісі бойынша материалдардың ауытқуы туралы ұсынылған есептіліктің нысаны

Ауытқу себебінің коды	Ауытқу себебі	Ауытқудың орны («-» - үнемдеу/ «+» - артық шығын), теңге						Барлығы
		Цех № 1	Цех № 2	Цех	Цех	Цех	Цех	
1	Материалдардың шығысы	-10000	+50000	-	-	-	-	+40000
2	Шикізатты ауыстыру	-	+2000	-	-	-	-	+2000
3	Материалдарды ауыстыру	-	-	-	-	-	-	-
4	Төмен сапалы материалдарды ауыстыруға кеткен материалдар шығысы	+500	-3520	-	-	-	-	-2750
5	Өндірістің технологиялық сатыларының бұзылуы	-	+34580	-	-	-	-	+34580
6	Материалдар мен шикізаттарға (астық) бағаның өзгеруі	+20000	-	-	-	-	-	+20000
7	Энергия, отын, майлау материалдарына бағаның өзгеруі	+31500	-15400	-	-	-	-	+16100

ҚОСЫМША М

Басқару есебіндегі бюджеттің жіктелінуі

Белгілері	Бюджеттің түрлері
1. Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д. [13, 231 б.] айрықшалайды:	
Мерзімі бойынша	Ағымдағы, Жедел, Өзгермелі
Тағайындалуы бойынша	Операциялық, Қаржылық
Дайындау әдістері бойынша	Тұрақты (қатты), Икемді
Талдап тексеру деңгейі бойынша	Негізгі, Жеке
2. Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г. Кулакова. [118, 27 б.] жіктейді:	
Қызмет аясы бойынша	Операциялық қызмет, Инвестициялық қызмет, Қаржылық қызмет
Шығындардың түрлері бойынша	Ағымдағы, Негізгі
Шығындар номенклатурасының кеңдігі бойынша	Функционалдық, Кешендік
Зерттеу әдістері бойынша	Тіркелген, Икемді
Жоспарланған кезең ұзақтығы бойынша	Күндік, апталық, айлық, тоқсандық, жылдық
Құрастыру мерзімі бойынша	Ағымдағы, Жедел, Келешектік
Жоспарлаудың үздіксіздігі бойынша	Өз бетінше, Үздіксіз
Ақпаратты мазмұндау дәрежесі бойынша	Ірілендірілген, Жекеленген
3. Мыржакыпова С.Т., Аппакова Г.Н., Иманкулова Ш.А., Бекова Р.Ж. [117, 134 б.]	
Тағайындалуы бойынша	Жедел, стратегиялық, әкімшілік, негізгі
Мерзімі бойынша	Қықа мерзімді, болашақтағы, жекеленген
Құрылу мақсатына және ұйымның қызметін талдауға тәуелді	Статистикалық (қатаң), Икемді
Ескерту – Әдебиеттер негізінде автормен құрастырылды [13, 117, 118]	

ҚОСЫМША Н

Өндірістің көлеміне тәуелді шығындарды бөлу арқылы тартылған ұн өнімі
өзіндік құнының есептелінуі
«Концерн «Цесна-Астық» ЖШС 2015 ж.

Көрсеткіш	Ұн тарту өнімінің түрі					
	«Цесна» ұны бидайлық жоғарғы сорт		«Цесна» ұны бидайлық бірінші сорт		«Цесна» ұны бидайлық екінші сорт	
	барлығы, т.т	1 т, тнг	барлығы	1 т	барлығы	1 т
Өндірілген өнім көлемі, т	655	-	1420	-	1575	
1 Айнымалы шығындар:	37556,06	57377	5	74624,55	52522,5	72505,12
- Шикізаттар мен материалдар	34369,50	52472, 5	68292,77	48093,50	66353,18	42129
-Отын, энергия және су	2003	3058	3980	2802,80	3867	2455,20
-Ыдыс	910,45	1390	1809,10	1274	1757,7	1116
- Негізгі қызметкерлердің еңбекақысы	227,61	347,50	452,30	318,50	439,42	279
- Еңбекақыдан аударымдар	45,50	69,50	90,45	63,70	87,82	55,80
2 Тұрақты шығындар:	7966,40	12162, 5	15829,45	11147,50	15379,87	9765
-Көмекші материалдар	819,40	1251	1628,20	1146,60	1582	1004,40
- Жұмысшылардың еңбекақысы	2321,60	3544,5 0	4613,15	3248,70	4482,13	2845,8
- Еңбекақыдан аударымдар	409,70	625,50	815,08	574	790,96	502,20
Негізгі құралдардың амортизациясы	3824	5838	7598,40	5351	7582,34	4687,20
- Коммуналдық қызметтер	318,60	486,50	633,32	446	615,20	390,60
- Өзге де шығыстар	273,13	417	541,30	381,20	527,3	334,8
3 Ұнның өндірістік өзіндік құны	45522,5	69500	90454	63700	57375	55800
Әкімшілік шығыстар	659,55	1007	1404,38	989	1378,12	875
Өнімді өткізу бойынша шығыстар	274,44	419	533,92	376	526,05	334
Пайыздар бойынша шығындар	1130	1725	96,91	68,25	118,13	75
4 Ұнның толық өзіндік құны	47586,50	72651	92489,21	65133,25	74527,42	57084
Ескерту – Калькуляцияның мәліметтері негізінде автормен құрастырылды						

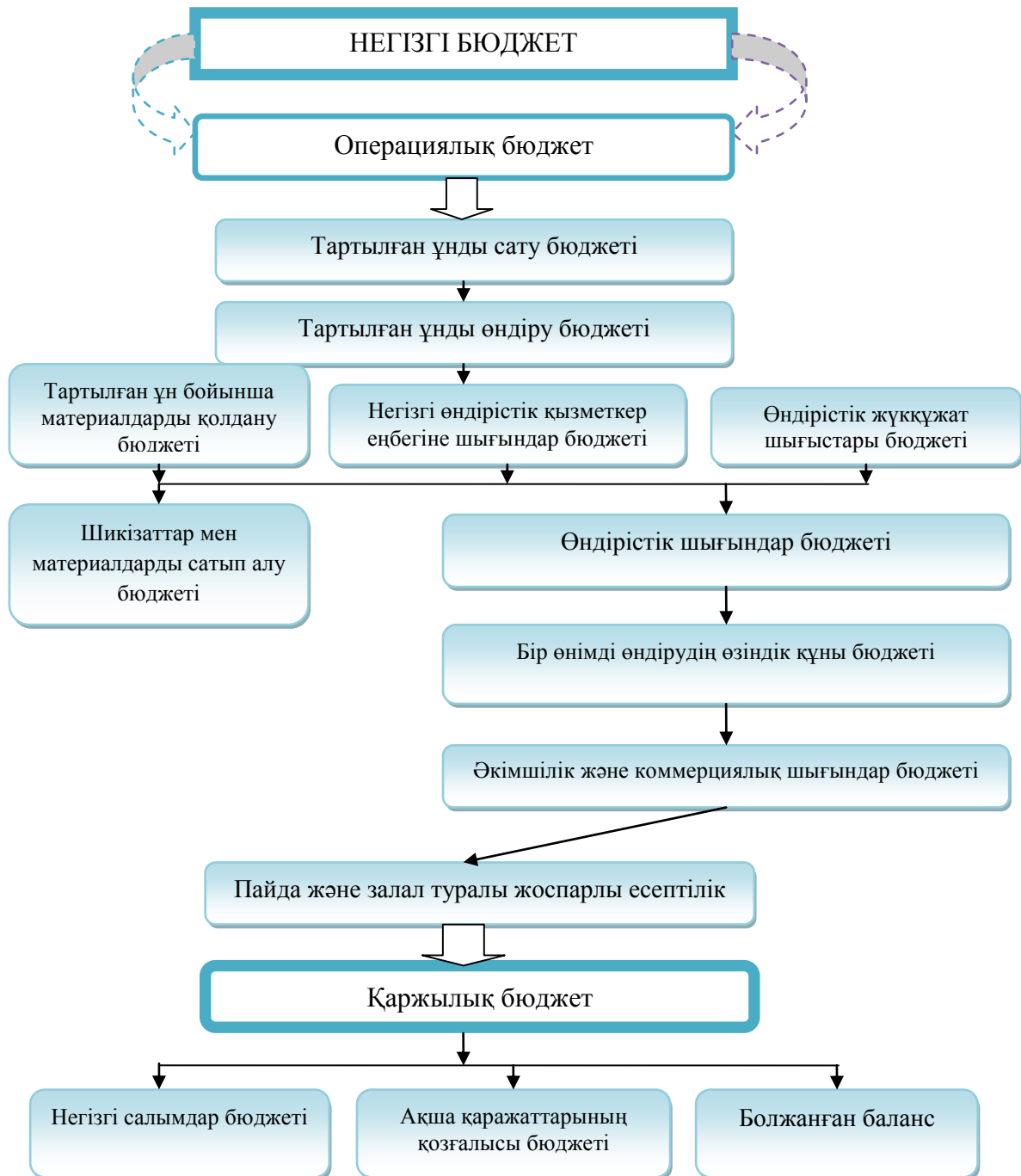
ҚОСЫМША II

Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындары үшін 2016 жылға арналған болжамданған икемді бюджет

Көрсеткіштер	2011ж.	2012ж.	2013ж.	2014ж.	2015ж.	2016 жылға болжам				
						100%	95%	90%	85%	80%
1.Шығарылым, тонна	966 393	751 113	845 652	930000	952 500	984 685	935 451	886 217	836 982	787 748
1.Өнім және қызметтен түскен кіріс	145 553	127 675	164 665	166630	157 049	169 057	160 604	152 151	143 698	135 246
2.Ауыспалы шығындар, оның ішінде:	90243	68357	90629	80057	94178	92 654	88 039	84 627	81 215	77 803
3.Маржиналды кіріс	55 310	59 318	74 036	86 573	62 871	76 403	72 565	67 524	62 483	57 442
4. Тұрақты шығындар, оның ішінде:	48430	52696	56689	58953	56994	56 335	56 335	56 335	56 335	56 335
5.Операциялық пайда (зиян)	6 880	6 622	17 347	27 620	5 877	20 068	16 230	11 189	6 148	1 107
6.Бюджеттік жоспарды орындамаудан болған жоғалтулар						-	3838	8879	13920	18961
Ескерту – «Элеватор – «Цесна-Астық»» ЖШС мәліметтері және жүргізілген экономикалық үлгілеу негізінде автормен құрастырылды										

ҚОСЫМША Р

Астықты өңдеу кәсіпорындарында жылдық бюджетті құрудың сатылық үрдісі



Ескерту – Зерттелген әдебиеттер негізінде автормен құрастырылды [6, с.177-181; 11, с. ; 12, с.299; 13, с. 241; 30, с.243; 34, с.101-104]

ҚОСЫМША С

Астықты өңдеу кәсіпорындары үшін тартылған ұн бойынша негізгі бюджетті құрудың ұсынылған тәртібі

Кесте С 1 - (1 кезең) Ұн өнімдерін сату бюджеті

Көрсеткіштер	Үш сорттық тартылған ұн бойынша өнімнің түрлері			Барлығы
	Жоғарғы сортты бидай ұны	1 сортты бидай ұны	2 сортты бидай ұны	
1.Өткізу жоспары, тонна	350	125	25	500
2.Сатудың нормативтік бағасы, теңге	141000	132000	155000	-
3.Өнімді өткізуден түскен кіріс, мың теңге	49350	16500	3875	69725
Ескерту– Автормен құрастырылды				

Кесте С 2 - (2 кезең) Ұн өнімдерін өндіру бюджеті

Көрсеткіштер	Үш сорттық тартылған ұн бойынша өнімнің түрлері			Барлығы
	Жоғарғы сортты бидай ұны	1 сортты бидай ұны	2 сортты бидай ұны	
1.Өткізу жоспары, тонна	350	125	25	500
2.Бастапқы қалдық, тонна	-	-	-	
3.Соңындағы қалдық, тонна	-	-	-	
4.Өндіріс жоспары, тонна	350	25	125	500
Ескерту– Автормен құрастырылды				

Кесте С 3 - (3 кезең) Ұн өнімінің тікелей материалдық шығындарының бюджеті

Көрсеткіштер	1 тоннаға ұн		Барлығы	
	табиғи бірлік	баға, теңге	табиғи бірлік	мың теңге
1.Өңделетін астық, тонн	1,33	48000	665	31920
2.Су, куб.м.	1,13	219,07	565	123,77
3.Су тарту, куб.м.	0,75	227,65	375	85,36
4.Электр қуаты, Квт*ч.	0,10	14,59	50	0,7295
5.Технологиялық бу, гКал	0,04	1 859,0	20	37,18
6.Ыдыс-қап, шт.	1	55,00	10000	550
7.Тағамдық қоспа, г	200	5,0	75000	37,5
				32754,54
Ескерту – Ақмола облысының нарығындағы орташа баға және шикізатты пайдалану мөлшері негізінде автормен құрастырылды http://satu.kz , http://www.astanasu.kz , http://www.astanaenergoby.kz , [132]				

Кесте С 4 - (4 кезең) Тікелей материалдық шығындарды сатып алу бюджеті

Көрсеткіштер	Астық , тонна	Ыдыс-қап, дана		Тағамдық қоспа, кг
		ұн	кебек	
Тікелей материалдық шығындар бюджеті	665	7500	2500	75
Бастапқы қалдықтар	-	-	-	-
Соңғы қалдықтар	35	500	500	-
Тікелей материалдық сатып алулар көлемі	700	8000	2500	75
Нормативтік баға, теңге	48000	55	55	25000
Тікелей материалдарды сатып алу бюджеті, м.т.	33600	440	165	1875

Ескерту – Ақмола облысының нарығындағы орташа баға және шикізатты пайдалану мөлшері негізінде автормен құрастырылды <http://satu.kz>, <http://www.astanasu.kz>, <http://www.astanaenergobyt.kz>

Кесте С 5 - (5 кезең) Негізгі өндірістік қызметкерлер еңбегі шығындарының бюджеті

Көрсеткіштер	Үш сорттық тартылған ұн кезіндегі өнім түрлері			Барлығы	
	Жоғарғы сортты бидай ұны	1 сортты бидай ұны	2 сортты бидай ұны	1 т,	барлық
				теңге	көлемге, теңге
1.Өнімнің шығуы, %	70	25	5	100	-
2.Еңбекке ақы төлеу шығыстары	661,50	236,25	47,25	945	472500
3.Еңбекақыдан аударымдар	133,00	47,50	9,5	190	95000

Ескерту – Автормен құрастырылды

Кесте С 6 - (6 кезең) Өндірістік үстеме шығыстар бюджеті

Көрсеткіштер	Барлы-ғы	оның ішінде үш сорттық тартылған ұн өнімі түрлері бойынша			
		Жоғарғы сортты бидай ұны	1 сортты бидай ұны	2 сортты бидай ұны	Барлығы 1 т, теңге
1	2	3	4	5	6
1.Көмекші материалдар	1701	2382	850	170	3402
2.Еңбекке ақы төлеу шығыстары	4815	6746	2408	476	9630
3.Еңбекақыдан аударымдар	850	1190	425	85	1700
4.Негізгі құралдардың амортизациясы	7940	11116	3970	794	15880
5. Коммуналдық қызметтер	650	910	325	65	1300

С 6 – кестенің жалғасы

1	2	3	4	5	6
6.Өзге де шығыстар	550	770	275	55	1100
Барлығы 1 т, теңге	-	23114	8253	1645	33012
Өнімнің түрлері бойынша барлығы	16506	11557	4126,5	822,5	-
Ескерту – Калькуляция негізінде автормен құрастырылды					

Кесте С 7 - (7 кезең) Өндірістік шығындар бюджеті

Көрсеткіштер	Үш сорттық тартылған ұн өнімі түрлері			Барлығы, мың теңге
	Жоғарғы сортты бидай ұны	1 сортты бидай ұны	2 сортты бидай ұны	
1.Шығарылым, тонна	350	125	25	500
2.Тікелей материалдық шығындар	22928,20	8188,60	1637,74	32754,54
3.Негізгі өндірістік қызметкер еңбегіне шығындар	661,50	236,25	47,25	945
4.Еңбекақыдан аударымдар	133,00	47,50	9,50	190
5.Өндірістік үстеме шығыстар	11557	4126,5	822,5	16506
6. ҚЖО «ӨТЗ» қызметтері	60	22	4	86
7. «Көмекші өндіріс» ҚЖО қызметтері	385	138	27	550
8.Өндірістік шығындар, мың теңге	35724,7	12758,85	2547,99	51031,54
Ескерту – Автормен құрастырылды				

Кесте С 8 – (8 кезең) Өнімді өткізу бойынша шығындар бюджеті

Көрсеткіштер	Барлығы, мың теңге	оның ішінде үш сорттық тартылған ұн өнімі түрлері бойынша			
		Жоғарғы сортты бидай ұны	1 сортты бидай ұны	2 сортты бидай ұны	Барлығы 1 т, теңге
1.Көлік шығындары	125	88	32	5	250
2.Еңбекке ақы төлеу шығыстары	250	175	63	12	500
3.Еңбекақыдан аударымдар	45	32	10	3	90
4.Негізгі құралдардың амортизациясы	136	95	34	7	272
5.Ғимаратты ұстау шығындары	113	79	28	6	226
6. Коммуналдық қызметтер	147	102	37	8	294
7.Жанар-жағармай материалдары	170	119	43	8	340
8. Жарнамаға шығыстар	76	53	19	4	152
9.Өзге де шығыстар	68	48	17	3	136
Барлық шығындар, мың теңге	1130	792	283	56	2260
1 т, теңгеге шығындардың барлығы	-	2262,85	2264	2240	-
Ескерту – Калькуляция негізінде автормен құрастырылды					

Кесте С 9 - (9 кезең) Өнімнің түрлері бойынша әкімшілік шығындардың бюджеті

Көрсеткіштер	Барлығы, мың теңге	оның ішінде үш сорттық тартылған ұн өнімі түрлері бойынша			
		Жоғарғы сортты бидай ұны	1 сортты бидай ұны	2 сортты бидай ұны	Барлығы 1 т, теңге
1.Еңбекке ақы төлеу шығыстары	460	322	115	23	920
2.Еңбекақыдан аударымдар	344	241	86	17	688
3.Иссапар шығындары	402	281	100	21	804
4.Әкімшілік тағайындалған негізгі құралдардың амортизациясы	345	242	86	17	690
5. Қызмет көрсетудің техникалық құралдарын ұстау және күту	72	50	18	4	144
6.Ақпараттық қызмет көрсету және бағдарламалық қамтамасыз ету	43	30	10	3	86
7.Кеңселік, баспаханалық, телефон қызметтері	180	126	45	9	360
8. Негізгі қызметке материалдық-техникалық және көліктік қызмет көрсету	488	342	122	24	976
9.Әкімшілік-басқаруға тағайындалған ғимаратты жөндеу және күту	230	161	57	12	460
10. Өртке қарсы және сақшылық күзетті күту бойынша шығындар	115	80	29	6	230
11. Еңбекті қорғауға шығындар	86	60	22	4	172
12. Сақтандыру шығындары	28	20	7	1	56
13.Өзге де шығындар	77	54	19	4	154
Барлық шығындар, мың теңге	2870	2009	716	145	5740
Шығындардың барлығы на 1 т, теңге	-	5740	5728	5800	-
Ескерту– Калькуляция негізінде автормен құрастырылды					

Кесте С 10 (10 кезең) – Пайда және зиян туралы жоспарлық есептілік

Көрсеткіштер	Барлығы
1.Өнімді өткізуден алынған кірістер, мың теңге	69725
2.Нормативті өндірістік шығыстар, мың теңге	51031,54
3.Жалпы табыс, мың теңге	18693,46
4.Кезең шығыстары, мың теңге	4000
5.Негізгі қызметтен кірістер (операциялық қызметтен),мың теңге	14693,46
6. Салық салынғанға дейінгі пайда, мың теңге	14693,46
Ескерту – Есептіліктер негізінде автормен құрастырылды	

ҚОСЫМША Т

Басқару есептілігінің ұсынылған нысандары

(кәсіпорынның атауы)

Қорларды қолдану туралы есеп 2016 жылдың мамыр айына

Көрсеткіштер	Саны			Қорытындыға %		
	Смета	Факт	Ауытқу	Смета	Факт	Ауытқу
1. Астық, тонна	665	600	65	100	90,2	-9,8
2. Тағамдық қоспалар, кг	7500	7450	50	100	99,3	-0,6
3. Ыдыс-қап, дана	10000	8500	1500	100	85	15

ҚЖО бойынша құруға жауапты тұлға _____ А.Ж.Т.
(қолы)

(кәсіпорынның атауы)

Пайда орталығының пайдасы туралы есеп 2016 жылдың мамыр айына

Көрсеткіштер	№ 1 ҚЖО	№ 2 ҚЖО	Кәсіпорын
1. Өнімді және қызметті өткізуден алынған кіріс	13885,8	13087,4	26973,2
2. Ауыспалы шығындар	6671,4	7845,6	14517
3. Маржиналды кіріс	7214,4	5241,8	12456,2
4. Тұрақты шығындар, оның ішінде:	4912,8	4749,5	9662,3
- Өндірістік үстеме шығыстар	2850,5	3237,5	6088
- Әкімшілік шығыстар	2062,3	1512	3574,3
5. Операциялық пайда (залал)	2301,6	492,3	2793,9
6. Салық салғанға дейінгі пайда	2200,2	452,4	2652,6
7. Пайдаға салық	101,4	95,2	196,6
8. Таза пайда	2098,8	357,2	2456
Ескерту – [51] әдебиет негізінде автормен құрастырылды			

ҚЖО бойынша құруға жауапты тұлға _____ А.Ж.Т.
(қолы)

ҚОСЫМША Ф

(кәсіпорынның атауы)

Экономикалық элементтері бойынша шығындар сметасын орындау туралы есептілік 2016 жылдың мамыр айына

Шығындар элементтері	Шығын орталығы (ШПО)										Барлық шығындар, мың теңге				
	Элеватор, мың теңге					№ 1 диірмен цехы, мың теңге					Бюджет бойынша	Факт	Ауытқу	Икемді бюджет бойынша	Ауытқу
	Бюджет бойынша	Факт	Ауытқу	Икемді бюджет бойынша	Ауытқу	Бюджет бойынша	Факт	Ауытқу	Икемді бюджет бойынша	Ауытқу					
Материалдық шығындар	-	-	-	-	-	32754,54	30461,7	-2292,8	30500	-38,3	32754,54	30461,7	-2292,8	30500	-38,3
Еңбекке ақы төлеу шығыстары	3100	3250	+150	3200	+50	945	897,8	-47,2	900	+2,2	4045	4147,8	+102,8	4100	-47,8
Еңбекақыдан аударымдар	307	305	-2	305	-	190	182	-8	180	+2	497	487	-10	485	-2
Негізгі құралдардың амортизациясы	1517	1517	-	1517	-	13204,8	13000	-204,8	13000	-	14721,8	14517	-204,8	14517	-
Өзге де шығыстар	1745	1750	+5	1745	+5	3301,2	3170,5	-130,7	3150	+20,5	5046,2	4920,5	-125,7	4895	-25,5
Барлығы:	6669	6822	+153	6767	+55	50395,54	47712,0	-2683,54	47730	+18	57064,54	54534	-2530,54	54497	-37

ҚЖО бойынша құруға жауапты тұлға _____ А.Ж.Т.

(қолы)

ҚОСЫМША X

Астықты қайта өңдеу шығындары есебіне ішкі аудит жүргізу бағдарламасы

№	Жасалатын операциялар	Ақпарат көздері
1. Астықты сақтау, кептіру және өңдеу		
1.1	Шикізаттар (астық) мен материалдар есебі бойынша есеп саясаты ережелерін зерттеу	Есеп саясаты
1.2	Қорларға қатысты ІБЖ сенімділік деңгейін бағалау (қоймаларды, элеваторларды тексеру)	
1.3	Қорларды бағалау дұрыстығын тексеру	Есеп саясаты
1.4	Шикізаттар (астық) мен материалдардың нақты барын және қозғалысын талдауды тексеру	Тауарлық-көліктік жүкқұжаттар, астық сақтау қоймаларындағы астық және ыдыстың қозғалысы туралы есептілік, қамбалардың ішкі аумағында астықтың орын ауыстыру жүкқұжаты
1.5.	Жинақтамалық және талдамалық есептің жағдайы мен ұйымдастырылуын зерттеу	Сандық-сапалық есеп кітабы
1.6	Шикізаттар мен материалдар шығысы бойынша бекітілген мөлшердің дұрыстығын тексеру	Шот-фактура
1.7	Өңделетін шикізаттың нақты бары және қозғалысының дұрыстығын тексеру	Келісім-шарттар, шот-фактура,
1.8	Астықты, қалдықтарды өңдеу барысында табиғи азаюдан қажетті мөлшерде болған жетіспеушіліктер мен жоғалтуларды есептен шығарудың дұрыстығын тексеру	Астықты тазалау және кептіру актісі, жанама өнім және қалдықтарды өлшеу ведомосі, Жарамсыз қалдықтарды жою актісі
1.9	Түгендеу жүргізу	Астықты тазалау, кептіруге өкім
2. Ұнды өндіру		
2.1	Жинақтамалық есеп пен талдамалық есептің сәйкестігін тексеру	8110, 8310, 8410 шоттарының бөлімшелері бойынша бас кітап, айналым-сальдолық ведомосі, алғашқы құжаттар
2.2	Өндірістегі шығындар есебінің таңдалған әдісінің сақталуын тексеру (шығындар есебінің қайта бөлістік әдісі)	Есеп саясаты, есеп тіркелімдері, алғашқы құжаттар
2.3	Есеп объектілеріне шығындардың апарылу дұрыстығын тексеру (ұн сорттары)	Есеп саясаты, есеп тіркелімдері, алғашқы құжаттар
2.4	Материалдық шығындардың өнімнің өзіндік құнына апарылу дұрыстығын тексеру	Қойма есебінің карточкалары, ішкі орын ауыстыру жүкқұжаттары, өңдеуге жіберілген астыққа жүкқұжат
2.5	Еңбекке ақы төлеу және еңбекақыдан аударымдар шығындарының өнімнің өзіндік құнына апарылу дұрыстығын тексеру	Кесімді жұмысқа өкімхат, жұмыс уақыты есебінің табелі, есептеу-төлем ведомосі
2.6	Негізгі құралдарға есептелген	Негізгі құралдар амортизация сомасын

	амортизация сомасының өнімнің өзіндік құнына апарылу дұрыстығын тексеру	есептеудің жасалынған кестесі
2.7	Көмекші өндіріс есебі және шығындарды есептен шығару дұрыстығын тексеру	Қоймалық есеп карточкалары, ішкі орын ауыстыруға жүкқұжаттар, кесімді жұмысқа өкімхат, жұмыс уақыты есебінің табелі, есептеу-төлем ведомосі
2.8	Үстеме шығыстар есебі және оның объектіге апарылу дұрыстығын тексеру	Келісім-шарт, шот-фактуры, төлем тапсырмалары
2.9	ШПО бойынша шығындарды топтау дұрыстығын тексеру	Есеп саясаты, есеп тіркелімдері, алғашқы құжаттар
2.10	Өндіріске кеткен шығындар бойынша операциялардың бухгалтерлік есеп шоттарында бейнелену дұрыстығын тексеру	Есеп саясаты, үлгілік шоттар жоспары, айналым-сальдолық ведомосі, Бас кітап
Ескерту - Әдебиеттерді және технологияны зерттеу негізінде автормен құрастырылды [66, с. 182-184; 135, с.517-522; 136, с.376-377]		

ҚОСЫМША Ц

«ЦЕСНА-АСТЫҚ» ЭЛЕВАТОРЫ» ЖАУАПҚЕРШІЛІГІ ШЕКТЕУЛІ СЕРІКТЕСТІГІ		ТОВАРИЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «ЭЛЕВАТОР «ЦЕСНА-АСТЫҚ»
010000, Қазақстан Республикасы, Астана қаласы, Алматы ауданы, Ақжол көшесі 24/4 тел./факс: +7 7172 700 467 web: ast7723336@gmail.com		010000, Республика Казахстан, город Астана, район Алматы, улица Ақжол 24/4 тел./факс: +7 7172 700 467 web: ast7723336@gmail.com
№ <u>166</u>		<u>15. СЕНТЯБРЯ 2016г.</u>

Қабиева Асем Теміргалиқызының 6D050800 «Есеп және аудит» мамандығы бойынша «Философия докторы (PhD)» дәрежесіне ізделіп отырған «Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі мен ішкі аудиттің теориясы мен әдіснамасы» тақырыбына жазылған диссертациялық зерттеуінің нәтижелерін енгізу актісі

Осы енгізу актісі А.Т. Кабиеваның диссертациялық жұмысының ұсыныстары мен нәтижелері «Элеватор «Цесна-Астық» ЖШС-де қолданылып, тәжірибелік жұмысқа енгізілгендігін дәлелдейді. Диссертациялық зерттеудің келесідей нәтижелері қолданылды:

- астық қоймаларында астық есебі бойынша құжаттардың нысаны жетілдірілді, сонымен қатар меншікті және өңделмелі астықтың талдамалық есебін жүргізуге мүмкіндік беретін өңдемелі шикізат есебінің әдістемесі қалыптастырылды;
- астықты сақтау және ұқсату кәсіпорындарының жұмыс ерекшелігін және пайдаланушылардың ақпараттық қажеттіліктерін ескеретін бюджеттендіруді жетілдіру бойынша әдіснамалық ұсыныстар өңделіп жасалынды;
- жоспарланған көрсеткіштер арқылы қол жеткізілген нәтижелерді салыстырудың динамикалық базасына негізделген бюджетті болжамдау үлгісі ұсынылды;
- басқару аудитін ерекшелей отырып ішкі аудитті дамытудың ұйымдастыру-әдістемелік бағыттары белгіленді.

**«Элеватор «Цесна-Астық» ЖШС
директордың м.а.**


Абдреймов Ж.М.
0000145

«Цесна-Астық» Элеваторы» ЖШС, 010000, ҚР, Астана қ., Алматы ауданы, Ақжол көшесі 24/4, СТН 620200235416, ЖСН 040140004548, ЖДК 622762623KZT0302730, «АТФ Банк» АҚ филиалы БСК АЛМАТЫКА, КСҚ күйшіл берікісі 62001 № 0022874 06.09.2012 ж., КСҚС 40181196, тел./факс: +7 7172 700 467, +7 7172 700 517, www.besnaastyk.kz, ast7723336@gmail.com

ТОО «Элеватор «Цесна-Астық», 010000, РК, г. Астана, район Алматы, улица Ақжол 24/4, ИНН 620200235416, ОГРН 040140004548, ИРК 622762623KZT0302730, в филиале АО «АТФ Банк», г. Астана БСК АЛМАТЫКА, Служба по НДС серия 62001 № 0022874 от 06.09.2012 г., ОГТД 40181196, тел./факс: +7 7172 700 467, +7 7172 700 517, www.besnaastyk.kz, ast7723336@gmail.com

КАЗАКСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ
БІЛІМ ЖӘНЕ ҒЫЛЫМ
МИНИСТРЛІГІ

Л.Н. ГУМИЛЕВ атындағы
ЕУРАЗИЯ ҰЛТТЫҚ
УНИВЕРСИТЕТІ

ЭКОНОМИКА ФАКУЛЬТЕТІ

010008, Астана қ.,
Қажымұқан көшесі 11,
Тел.: 8 (7172) 709-528
e-mail: makysh_sb@enu.kz
www.ef.enu.kz



MINISTRY
OF EDUCATION AND SCIENCE
OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

THE L.N. GUMILYOV
EURASIAN NATIONAL UNIVERSITY

ECONOMICS FACULTY

010008, Kazakhstan, Astana
11 Kazhymukhan Str.,
Tel.: 8 (7172) 709-528
e-mail: makysh_sb@enu.kz
www.ef.enu.kz

МИНИСТЕРСТВО
ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

ЕВРАЗИЙСКИЙ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Л.Н. ГУМИЛЕВА

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

010008, г. Астана,
ул. Қажымұқан 11,
Тел.: 8 (7172) 709-528
e-mail: makysh_sb@enu.kz
www.ef.enu.kz

Исх. № 13-03/43

- 14 09 2016г.

6D050900 «Қаржы»,
6D050800 «Есеп және аудит»
мамандықтары бойынша «Нархоз»
университетінің диссертациялық кеңесіне

Енгізу актісі

«Астықты сақтау және қайта өңдеу кәсіпорындарында басқару есебі мен ішкі аудиттің теориясы мен әдіснамасы» тақырыбындағы Кабиева Асем Темиргалиевнаың диссертациялық зерттеуінің ғылыми-теориялық тәсілдері Л.Н. Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университетінің 5B050800 «Есеп және аудит» мамандығының студенттеріне арналған «Басқарушылық есеп», «Тереңдетілген басқарушылық есеп» және «Контроллинг» пәндерінің оқу-әдістемелік кешендерін дайындау және осы пәндерді оқыту кезінде қолданылды.

Экономика факультетінің деканы
э.ғ.д., профессор

Мақыш С.Б.

исп. Нуржанқызы А.
тел.: 87757770570