

## МАҲСУЛОТ ИШЛАБ ЧИҚАРИШ ХАРАЖАТЛАРИНИ ОПТИМАЛЛАШТИРИШДАГИ МУАММОЛАРИ ВА ЕЧИМЛАРИ

*Бизнес ва тадбиркорлик олий мактабининг  
“Бизнесни бошқариш” йўналиши магистранти  
Джуманазарова Наргиза Мустафокуловна  
Илмий раҳбар: PhD Б.Б. Алимов*

Харажатларни бошқаришнинг турли тизимлари ва тамойилларини ўзида мужассам этган стратегик бошқарув ҳисобини ташкил этишнинг интеграциялашган усули иқтисодчилар ўртасида кенг муҳокамаларга сабаб бўлмоқда. Бу борада олимлар томонидан илмий ишланмалар ва моделлар таклиф қилинмоқда. Хусусан, пермлик олима Шалаева Л.В.нинг харажатларни стратегик ҳисобини ташкил қилиши бешта босқичга бўлиб тадқиқ этиш зарурлиги тўғрисидаги фикрларини илмий асос сифатида кўриб чиқишимиз мумкин<sup>1</sup>:

Биринчи босқичда бир қатор ташкилий ва техник масалаларни ҳал қилиш зарур: корxonани ташкилий-молиявий бошқариш таркибини ҳамда масъул шахсларнинг мажбуриятлари ва ҳуқуқларини белгилаб қўйиш лозим; режалаштириш, бухгалтерия ҳисоби, назорат ва бошқариш объектлари рўйхатини тасдиқлаш; фаолиятнинг натижадорлиги ва самарадорлигини баҳолаш учун таҳлилий кўрсаткичлар тизимини тасдиқлаш.

Иккинчи босқичда стратегик бошқарув ҳисоби мақсадлари учун бухгалтерия ҳисобининг амалдаги қоидалари ва тамойилларига асосан корхонада ҳисоб сиёсати ишлаб чиқилади.

Учинчи босқичда бошқарув ҳисобининг асосий функцияси амалга оширилади яъни корхона фаолиятининг натижадорлиги ва самарадорлигини баҳолашнинг энг муҳим кўрсаткичлари режалаштирилади, унинг қисқа ва узоқ муддатли истиқболга мўлжаллаб ҳисоблаб чиқилган аниқ ўлчовлари тасдиқланади.

Тўртинчи босқичда тезкор назорат тизимини йўлга қўйиш тадбирлари амалга оширилади яъни корхона фаолиятидаги салбий ҳолатларни, ташқи ва ички муҳитдаги ўзгаришларни, шу жумладан асосий рақобатчилар фаолиятидаги ўзгаришларни тезда аниқлаш учун шарт-шароитлар яратилади.

Бешинчи босқичда бошқарув ҳисобининг рағбатлантирувчилик функцияси меҳнатни рағбатлантириш тизимини шакллантириш орқали амалга оширилади.

Жаҳон иқтисодиёти глобаллашувининг ҳозирги шароитида хўжалик

<sup>1</sup> Шалаева Л.В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях: монография. – Пермь: ИПЦ “Прокрость”, 2014. – 171 с. ISBN 978-5-94279-213-8

юритувчи субъектлар ўртасида иқтисодий рақобатнинг кескинлашуви ишлаб чиқарилаётган маҳсулотлар таннархини ҳисоблашнинг замонавий мақбул тизимидан фойдаланиш заруриятини талаб этмоқда. Ривожланган хорижий давлатлар компанияларида бухгалтерия ҳисобини юритишнинг ҳозирги шароитида харажатлар бўйича стратегик ҳамда тактик бошқарув қарорларини қабул қилиш учун “Standart-cost” ҳисоб тизимидан кенг тарзда фойдаланишади. Фикримизча, “Standart-cost” ҳисоб тизими мамлакатимиз иқтисодининг турли тармоқларида фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектлар харажатларини бошқаришда ҳам энг оптимал усул ҳисобланади.

**1-жадвал**

**Стратегик бошқарув ҳисоби мақсадлари учун интеграция босқичлари бўйича маҳсулот таннархини калькуляция қилиш усуллари ва аҳамиятини қиёсий таҳлили<sup>2</sup>**

Тизимлар ва тамойилларни интеграциялаш босқичлари	Маҳсулот таннархини аниқлаш усули	Усулнинг самараси ва амалий аҳамияти
1-босқич	“Директ-костинг”	Харажатларни ўзгарувчан, шартли ўзгарувчан ва доимий қисмларга ажратиш йўли билан ҳар бир фаолият турининг харажатлари ва даромадларини алоҳида ҳисоб-китоб қилишга шароит яратади.
	“Activity Based Costing” (ABC)	Харажатларни жавобгарлик марказлари ва келиб чиқиш жойлари бўйича туркумлаш орқали бошқаришга эришилади.
	Товарнинг ҳаёт даври харажатларини бошқариш концепцияси (Life Cycle Costing - LCC)	Харажатларни бошқаришнинг маркетинг тамойиллари асосида товарнинг ҳаёт даври бўйича харажатлар ва молиявий натижаларни аниқлашга имкон беради.
2-босқич	“Activity Based Costing” (ABC)	Харажатларни жавобгарлик марказлари ва келиб чиқиш жойлари бўйича туркумлаш орқали бошқаришга эришилади.
	“Таргет-костинг”	Унинг моҳияти ишлаб чиқариш, муҳандислик, илмий-тадқиқот, тажриба-конструкторлик ва рационализаторлик ишланмаларини қўллаш орқали бутун ишлаб чиқариш цикли давомида маҳсулот таннархини пасайтиришдан иборат
	“Кайзн-костинг”	“Тежамкор ишлаб чиқариш” концепциясининг асосий ғояси барча турдаги йўқотишларни имкон қадар камайтириш, кичик-кичик қадамлар билан харажатларни

<sup>2</sup> Тадқиқотчи томонидан ишлаб чиқилди.

		оптималлаштириш, сифат учун кураш ва самарадорликни оширишдан иборат.
	Товарнинг ҳаёт даври харажатларини бошқариш концепцияси (Life Cycle Costing - LCC)	Харажатларни бошқаришнинг маркетинг тамойиллари асосида товарнинг ҳаёт даври бўйича харажатлар ва молиявий натижаларни аниқлашга имкон беради.
3-босқич	“Директ-костинг”	Харажатларни ўзгарувчан, шартли ўзгарувчан ва доимий қисмларга ажратиш йўли билан ҳар бир фаолият турининг харажатлари ва даромадларини алоҳида ҳисоб-китоб қилишга шароит яратади.
	“Стандарт-костинг”	“Стандарт-костинг” атамаси икки сўздан ташкил топган: “стандарт” маҳсулот бирлигини ишлаб чиқариш учун зарурий ишлаб чиқариш харажатлари миқдорини (моддий ва меҳнат) ёки маҳсулот ишлаб чиқариш ё хизмат кўрсатиш бирлиги учун олдиндан ҳисоблаб қўйилган харажатларни англатса, “костинг” сўзи эса маҳсулот бирлигига тўғри келадиган харажатларни билдиради. Бу тизим - энг аввало ишлаб чиқаришнинг бевосита харажатларидан фойдаланиш устидан назоратни ўрнатишга қаратилган, бир-бирига боғлиқ калькуляциялар эса кўшимча харажатлар назорати учун мўлжалланган. “Стандарт-костинг” тизими ишбилармонлар талабларини қондиради ва ишлаб чиқариш харажатларини назорат қилиш учун қудратли қурол бўлиб хизмат қилади.
	Benchmarking (рақибларнинг энг яхши кўрсаткичлари билан таққослаш усули)	Бенчмаркинг корхона фаолияти натижаларини рақибларнинг энг яхши кўрсаткичлари билан солиштириб, рақобатбардош стратегияни ва уни энг мақбул амалга ошириш учун зарур бўлган кўрсаткичлар тизимини ишлаб чиқишга ёрдам беради. Бенчмаркинг стратегик бошқарув ҳисобини юритишнинг энг муҳим технологияларидан бири бўлиб, у тадбиркорлик фаолияти муваффақиятининг эҳтимолини ишончли баҳолаш имконини беради.
<b>Қўлланиш соҳаси (Барча босқичлар учун)</b>		
Саноат, қишлоқ хўжалиги, савдо, алоқа, капитал қурилиш, транспорт ва ҳ.к.		

“Standart-cost” ҳисоб тизими XX асрнинг бошларида АҚШда, сўнгра Европада пайдо бўлган. Ушбу тизимнинг асосчилари америкалик иқтисодчилар Г. Эмерсон, Д. Гаррисон, Т. Дауни, М.Х. Жебрак ҳисобланади.

“Standart-cost” атамаси қуйидаги маънони англатади: “Standart”- хўжалик юритувчи субъектларда бир маҳсулот бирлигини ишлаб чиқариш учун керак бўлган моддий, молиявий ҳамда меҳнат харажатлари учун аввалдан ҳисоблаб чиқилган харажатлар меъёри (нормативи), “cost” – маҳсулот бирлигига тўғри келадиган харажат, яъни “Standart-cost” стандарт харажатлар. “Standart-cost”

тизимининг ўзига хос хусусияти шундан иборатки, бухгалтерия ҳисоби нима бўлганини эмас, балки нима бўлиши кераклигини акс эттиради. Бу усулнинг айнан мана шу, яъни келгусида нима бўлиши мумкинлигини кўрсатиб бера олиш хусусияти - харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилиш учун муҳим омил бўлиб ҳисобланади.

“Standart-cost” тизими - бу хўжалик юритувчи субъектларда харажат ҳамда таннархни аниқлаш тизими ҳисобланиб, бунда ишлаб чиқарилган маҳсулот (иш ва хизматлар) таннархи олдиндан обдон ҳисоблаб чиқилган норматив харажатлар асосида баҳоланади ва сўнгра ҳақиқий қилинган харажатлар билан таққосланади. Улар ўртасидаги фарқ эса четланиш дейилади. Ушбу ҳисоб тизимининг асосий тамойиллари қуйидагилардан иборат:

- бухгалтерия ҳисобида юзага келадиган барча харажатлар меъёрлаштирилиши (стандартлаштирилиши) керак;

- олдиндан режалаштирилган меъёр билан ҳақиқий содир этилган харажатлар миқдорларининг таққосланишида аниқланган четланишлар стандартларга мувофиқ харажат сабабларига кўра тақсимланиши керак.

“Standart-cost” тизимининг афзаллиги хўжалик юритувчи субъектларнинг харажатлари ва фойдасини шакллантириш жараёнида салбий омилларни тезкор аниқлаш ва уларнинг олдини олишдан иборат эканлиги ҳисобланади. Ушбу усулнинг асосий талаби харажатларнинг белгиланган меъёрдан четланиши бўйича назорат ҳисобланиб, у келгусида харажатларнинг алоҳида турлари бўйича ўрнатилган меъёрлар бўйича четланишларни таҳлил қилиш, сабабларини аниқлаш ҳамда уни янада такомиллаштиришга ёрдам беради. Норматив ҳисоб “Standart-cost” ҳисоб тизимидан фарқли равишда ишлаб чиқаришга йўналтирилган ва сотиш жараёнига мўлжалланмаган.

Хўжалик юритувчи субъектларда “Standart-cost” тизими таркибининг моддалари бўйича харажатлар қуйидаги дастлабки меъёрлардан иборат: асосий материаллар; ишчиларнинг иш ҳақи (асосий ишлаб чиқаришда банд бўлганлар); ишлаб чиқаришдаги тақсимланадиган харажатлар. Ушбу харажатлар қаторига ёрдамчи ишлаб чиқаришдаги ходимларнинг иш ҳақи, ёрдамчи материаллар, жиҳозлар амортизацияси ҳамда ижара ҳақи киради; сотиш харажатлари.

Хўжалик юритувчи субъектларда “Standart-cost” ҳисоб тизими бўйича харажатлар моддалари юзасидан четланишлар қуйидагича таснифланади (1-расм):



**1-расм. “Standart-cost” ҳисоб тизими бўйича харажатлар моддалари юзасидан четланишлар таснифи<sup>3</sup>**

Бугунги кунда мамлакатимиз иқтисодининг турли тармоқларида фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектларда харажатлар стратегик бошқарув ҳисобининг самарали тизимини шакллантириш борасидаги яна бир янги усул - бу “Direct-costing” ҳисоб тизими ҳисобланади. Ушбу ҳисоб тури ривожланган мамлакатлар амалиётида кенг қўлланилиб, ушбу ҳисоб тизими Австралия ва Германияда “қисман харажат ҳисоби”, Буюк Британияда “маржинал харажатлар ҳисоби” деб юритилади.

Хўжалик юритувчи субъектларнинг харажатларини ишлаб чиқариш ҳажми ўзгариши асосида шартли-ўзгарувчан ва шартли-доимий харажатларга ажратиш “Direct-costing” ҳисоб тизимининг асосий мақсади ҳисобланади.

“Direct-costing” ҳисоб тизими қуйидаги афзалликларга эга:

- доимий харажатларни маҳсулот турлари бўйича тақсимлашда қийин ҳисоб-китоблар юритилмаслиги;
- тез ўзгарувчан бозорда ва рақобатчиларнинг позициясида ишлаб чиқаришни тезда қайта йўналтириш имконияти;
- доимий харажатларни назорат қилиш ва тартибга солиш, уларнинг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг якуний натижаси кўрсаткичи, яъни фойдасига таъсирини жорий ҳамда тезкор баҳолаш имконияти мавжудлиги;
- маҳсулот таннархини ҳисоблашнинг соддалаштирилганлиги;

<sup>3</sup> Тадқиқотчи томонидан ишлаб чиқилган.

- рентабельлик даражасини тезкор тарзда қиёсий таҳлил қилиб бориш имкониятининг мавжудлиги ва бошқалар.

2-жадвал

**Хўжалик юритувчи субъектларда бевосита ҳамда билвосита харажатларнинг туркумланиши<sup>4</sup>**

Харажат тури	Бевосита харажат	Билвосита харажат
Ҳисобнинг анъанавий тизими бўйича	- меҳнат харажати; - моддий харажат; - материал харажатлари; - умумишлаб чиқариш харажатлари;	- таъмирлаш хизмати; - жорий харажат; - бино ва иншоотлар амортизацияси; - солиқ ва йиғимлар; - ишлаб чиқаришга хизмат кўрсатиш.
“JIT” ҳисоб тизими бўйича	- меҳнат харажати; - моддий харажат; - материал харажатлари; - таъмирлаш хизмати; - энергия таъминоти; - жорий харажат; - сифат кузатуви.	- бино ва иншоотлар амортизацияси; - солиқ ва йиғимлар; - бино ижараси; - ишлаб чиқаришга хизмат кўрсатиш.

Хўжалик юритувчи субъектларда таннархни назорат қилишда стандарт харажат ҳамда мослашувчан сметалардан фойдаланилганлиги учун “Direct-costing” ҳисоб тизими доимий харажатлар бўйича тезкор назоратни амалга оширишга имкон беради. Ушбу ҳисоб тизимида стандартлар қўлланилганлиги учун шартли-ўзгарувчан ва шартли-доимий харажатлар миқдорига меъёрлар белгиланади.

Хўжалик юритувчи субъектларда харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилиш, юритиш ва бошқаришда хорижий давлатлар амалиётида кенг қўлланиладиган усуллардан яна бири “JIT” (Just in time – “Айни вақтида”) ҳисоб тизими ҳисобланади.

“JIT” ҳисоб тизимининг бошқа ҳисоб тизимларидан ажратиб турувчи хусусияти шундаки, хўжалик юритувчи субъектлар маҳсулотни йирик ҳажмда эмас, балки узлуксиз равишда ҳамда ҳар бир буюртма қабул қилингандан сўнг, айнан ана шу буюртма доирасида маҳсулотни ишлаб чиқариш ҳамда харажатларни ҳисобга олиш ҳисобланади. Хўжалик юритувчи субъектларда ортиқча харажатларни камайтириш ушбу ҳисоб тизимининг асосий мақсади саналади. “JIT” ҳисоб тизими 2 та асосий тамойилга таянади, яъни:

1. Маҳсулотни унга талаб бўлгандагина ишлаб чиқариш;
2. Фақат харидорнинг буюртмаси бўйича ишлаб чиқариш.

“JIT” ҳисоб тизими қуйидаги афзалликларга эга (1-жадвал):

- товар-моддий захираларга капитал қўйилмалар ва уларнинг хавфсизлигини таъминлаш харажатларини минималлаштириш;

<sup>4</sup> Тадқиқотчи томонидан ишлаб чиқилган.

- ишлаб чиқариш, маҳсулот, ишчи кучи сифатини ошириш, ишлаб чиқариш йўқотишларини камайтириш;

- билвосита харажатлар қисмининг тўғридан-тўғри харажатлар тоифасига ўтиши харажатларни шакллантиришнинг аниқлигини оширади;

- ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олиш тизими соддалаштирилган бўлади ҳамда у билвосита харажатларни тақсимлаш тартиб-қоидаларини ўз ичига олади.

2-жадвал маълумотларидан кўринадики, хўжалик юритувчи субъектларда ҳисобнинг анъанавий тизимида билвосита харажатларга тегишли баъзи харажат турлари “ЈТ” ҳисоб тизимида бевосита харажатлар қаторига киритилади. Шунингдек, хўжалик юритувчи субъектларда ишлаб чиқариш самарадорлигини ифодаловчи кўрсаткичлар “ЈТ” ҳисоб тизимида баҳони бошқариш тамойилига киритилмайди. Ҳисобнинг анъанавий тизими ҳамда “ЈТ” ҳисоб тизими ўртасидаги ушбу номувофиқлик хўжалик юритувчи субъектларнинг олдиндан режалаштирилган керакли эҳтиёжларини ҳисобга олмасдан моддий бойлик захираларининг керагидан ортиқ тўпланиб қолишига сабаб бўлади.

### **Фойдаланилган адабиётлар рўйхати**

1. Абдусаломова Н.Б. (2016) Харажатларни келиб чиқиш жойлари ва жавобгарлик марказлари бўйича харажатларни бошқарув ҳисобини ташкил қилиш. “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий-электрон журнал. [www.interfinance.uz](http://www.interfinance.uz), №1, сентябр.

2. Костаев У.У. Стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилишнинг назарий ва амалий асослари: Монография /: - Т.: “Iqtisod-Moliya”, 2020. 180 бет.

3. Шалаева Л.В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях: монография. –Пермь: ИПЦ “Прокрость”, 2014.– 171 с. ISBN 978-5-94279-213-8

4. Пардаева Ш.А. (2021) Хўжалик субъектларида молиявий натижаларнинг стратегик бошқарув ҳисобини такомиллаштириш. “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий-электрон журнал. [www.interfinance.uz](http://www.interfinance.uz), №3, июн. / Pardaeva Sh.A. (2021) Improving strategic management accounting of financial results in economic entities. Scientific-electronic journal “International Finance and Accounting”. [www.interfinance.uz](http://www.interfinance.uz), №3, June.