

Махсудов Б.Ю. – ТДИУ,  
тадқиқотчи

## ПАХТА ТОЗАЛАШ КОРХОНАЛАРИДА БЮДЖЕТЛАШТИРИШ ЖАРАЁНИНИ БАҲОЛАШ ВА НАЗОРАТ ҚИЛИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

Мақолада пахта тозалаш корхоналарида бюджетлаштириш жараёнини баҳолаш ва назорат қилишнинг назарий ва амалий масалалари ҳамда мазкур соҳага оид хорижий тажриба батафсил баён қилинган. Шунингдек, бюджетлардан четланишлар таҳлили кенг ёритилган.

**Калит сўзлар:** бюджетлаштириш назорати, четланишлар, четланишлар таҳлили, сотиш бюджети, ишлаб чиқариш бюджети, четланишлар муҳимлиги, муҳимлик даражаси, нормативлардан четланишлар, таҳлил цикли, контроллинг, четланишлар диапазони.

В статье освещаются теоритические - практические вопросы и зарубежный опыт оценки и контроля процесса бюджетирования. Роль анализа отклонение в оценке и контроля процесса бюджетирования.

**Ключевые слова:** контроль бюджетирования, отклонения, анализ отклонений, бюджет продажи, бюджет производства, важность отклонений, уровень важности, отклонения от нормативов, цикл анализа, контроллинг, диапазон отклонений.

The article highlights the theoretical – practical issues and foreign experience of evaluation and monitoring of the budgeting process. And also, the role of the analysis of variance in the evaluation and monitoring process budgeting.

**Keywords:** budgeting control, deviation, variance analysis, sales budget, production budget, the importance of deviations, severity level, deviations from standards, cycle analysis, controlling, range of deviations.

Мамлакатимизда Ўзбекистон Республикасининг сайланган Президенти таъкидлаганидек, “....пахта хом ашёсини чуқур қайта ишлаш бўйича аниқ режалар белгиланмоқда”[1]. Чунки бугунги кунда Ўзбекистон жаҳон бозорида талаб катта бўлган маҳсулот - пахта толасининг асосий ишлаб чиқарувчиси ва етказиб берувчиси ҳисобланади. Республика пахта толаси ишлаб чиқариш бўйича жаҳонда олтинчи ва уни экспорт қилиш бўйича бешинчи ўринни эгаллаб турибди.

Пахта хом ашёсини қабул қилиш ва қайта ишлаш, пахта толасини жаҳон бозори талабларидан келиб чиққан ҳолда экспорт қилиш бўйича ягона комплексни яратиш, пахта ва ёғ-мой маҳсулотларининг сифатини ҳамда рақобатдошлигини ошириш, шунингдек, республиканинг пахта тозалаш ва ёғ-мой корхоналарини модернизация қилиш, техник ва технологик қайта жиҳозлаш учун инвестицияларни, жумладан, хорижий инвестицияларни кенг жалб қилиш мақсадида пахта толасини қабул қилиш, қайта ишлаш ва экспорт қилиш бўйича “Ўзпахтасаноатэкспорт” холдинг компаниясини ташкил этишга

оид 2015 йил 28 октябрда Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПҚ-2422-сонли “Ўзпахтасаноатэкспорт” холдинг компаниясини ташкил этиш тўғрисида»ги Фармони қабул қилинди. Ушбу фармонга кўра холдинг компанияси “Ўзпахтасаноат” АЖ, “Ўзпахтаэкспорт” АЖ, “Ўзпахтаёғ” АЖ ва “Пахтасаноат илмий маркази” АЖлари асосида ташкил қилинди. Холдинг зиммасига пахта толасини қабул қилиш, қайта ишлаш ва экспорт қилиш борасидаги фаолиятни самарали ташкил этиш вазифаси юклатилди. Ушбу вазифаларни ҳал этиш эса тармоқ корхоналарида бухгалтерия ҳисобини такомиллаштиришни тақозо этмоқда.

Мазкур жараёнда холдингга қарашли пахта тозалаш корхоналарида бухгалтерия ҳисоби, шу жумладан, бошқарув ҳисоби тизими тармоқнинг ўзига хос технологик ташкилий хусусиятларга боғлиқ эканлиги ва бошқарув ҳисобининг умумий методологик масалалари ҳам мавжудлиги, улар жумласига бюджетлаштиришни жорий этиш ҳам киришини эътибордан четда қолдирмаслик керак.

Ҳозирги кунда бюджетлаштиришнинг аҳамияти кун сайин ортиб бораётганлиги сабабли иқтисодий адабиётларда унга бағишланган турли қарашлар пайдо бўлмоқда. Иқтисодий адабиётлар таҳлили уларда бюджетлаштириш атамаси турлича талқин қилинаётганлигини кўрсатмоқда. Ҳар бир муаллиф бюджетлаштириш атамасининг таърифига маълум бир улуш қўшиб, мазмунига аниқлик киритмоқда ёки тўлдирмоқда. Барча фикрларнинг туташган нуқтаси эса бюджетлаштириш жараёнида корхона фаолиятини режалаштириш, назорат ва таҳлил жараёни билан узвий боғлиқ бўлмоқда.

Юқоридагилардан келиб чиқиб, бюджетлаштиришга оид қуйидаги муаллифлик таърифини бериш мақсадга мувофиқ деб топилди: “Бюджетлаштириш режалаштириш, ҳисобга олиш, назорат ва таҳлил қилиш жараёнларини бир тизимга бирлаштирувчи ахборот тизими бўлиб, бошқарувнинг энг мураккаб, муҳим функцияларидан бири ҳисобланади ва истиқболда кўзланган мақсадларни тизимли белгилаш ҳамда уларга эришиш учун керакли тадбирларни ишлаб чиқишни билдиради”.

Шуни таъкидлаш жоизки, амалда бюджетлаштириш корхонани кўзлаган мақсадларига эришишида кўрсатган самарали ёрдами ва ҳақиқий ахборотларни режа кўрсаткичлари ҳамда стратегик режада белгиланган мақсадлар билан мувофиқлаштириш имкониятига қараб маълум бир аҳамиятга эга бўлади.

Ушбу вазифаларни ҳал қилиш учун эса корхоналар бюджет ижросини баҳолаш ва мониторингини самарали тизимига эга бўлиши лозим.

Бюджетлаштиришни жорий этишдан кўзланган мақсадга эришиш учун бюджет топшириқлари бажарилиши даражаси, ҳақиқий кўрсаткичларни режа кўрсаткичларидан четланишларини сабаблари ва айбдорлари бўйича самарали баҳолаш ҳамда мазкур таҳлил натижаларига кўра тегишли чора-тадбирларни ишлаб чиқиш катта аҳамият касб этади. Иқтисодий адабиётлар таҳлили бюджетлаштириш жараёнидаги энг асосий вазифа: “Корхоналарда тузиладиган бюджетлар нафақат “нима ва қандай қилиш керак?” - деган саволга, балки

“нимага эришилмади ва нима учун?” - деган саволларга ҳам жавоб бериши”[6] кераклигини кўрсатмоқда.

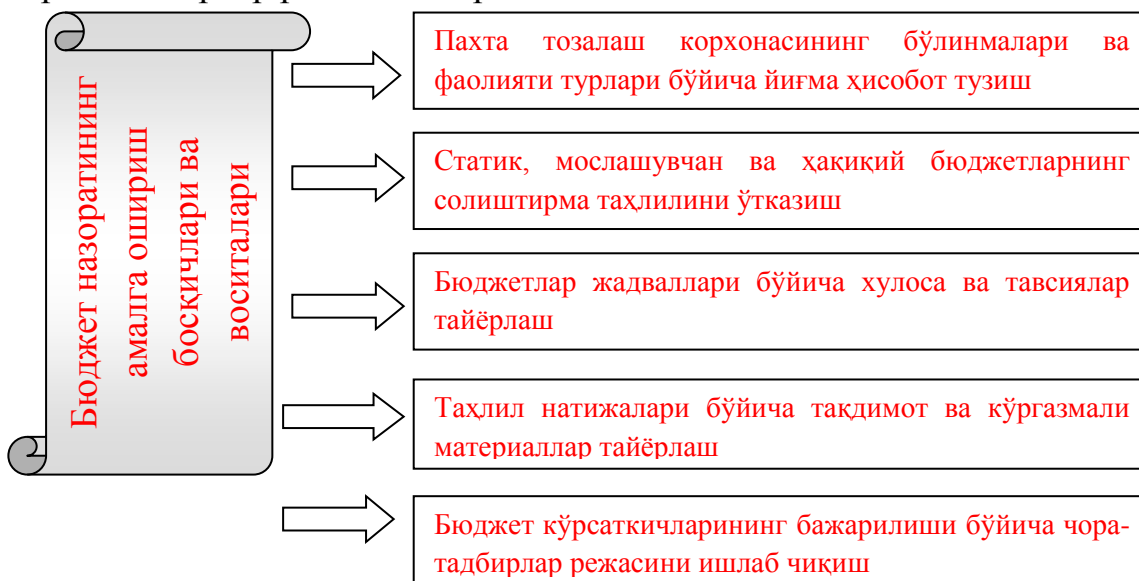
Бюджет ижросининг мониторинг тизими аслида бюджетлаштиришни давоми ҳисобланади ва бюджет бажарилиши жараёни билан бирга амалга оширилади. Унинг асосий моҳияти бюджетлар бажарилишининг кафолатлашни йўлга қўйиш ва умуман олганда бошқарув жараёни самарадорлигини оширишдан иборатдир.

Бу масала иқтисодий адабиётларда кенг ёритилган. Масалан, россиялик иқтисодчи олим К.В.Щиборщ бюджет ижроси контроллингини қуйидагича баён этган: “Бюджет ижросининг ички назорат тизими (ёки контроллинги) – компания томонидан бюджет даврида маблағ, харажат ва мажбуриятларини самарали бошқаришни баҳолаш ва таҳлил қилиш (жорий фаолиятни доимий мониторинг қилиш, маҳсулот ҳажми ва харажатларни бюджет стандартлари билан таққослаш ва ортиқча харажатларга йўл қўймаслик) учун мўлжалланган расмий ёки норасмий мантиқий тузилмадир”[7].

Бюджет ижросининг мониторинги шунчаки “юқоридан” назорат қилишдан кенгроқ жараён бўлиб, унга қўшимча равишда бўлимларга ўз фаолиятини самарали олиб боришига имконият яратадиган режа-аналитик масалалар ҳам киради. Бюджет ижросини назорат қилиш тизими умуман олганда бюджетлаштиришдан кўзланган самарага эришиш учун бюджетга қўшилган ўзига хос “қўшимча” бўлиб ҳисобланиши лозим.

Бюджет кўрсаткичлари бажарилишини аниқлаш учун бюджет назоратининг тегишли босқичлари ва воситалари амалга оширилади (1- расм).

Бюджет ижроси самарали назорат қилиниши учун дастлаб корхона бўлинмалари ва фаолият турлари бўйича йиғма ҳисобот тузилади. Сўнгра ҳисобот материаллари асосида бюджетларнинг солиштирма таҳлили ўтказилади ва тегишли хулоса ҳамда тавсиялар ишлаб чиқилади. Энг охирида чора - тадбирлар режаси тайёрланади.



**1- расм. Бюджет назоратининг амалга ошириш босқичлари ва воситалари (муаллиф ишланмаси)**

Бюджет ижроси баҳоланиши бюджетда режалаштирилган кўрсаткичларни ҳақиқатда эришилган натижалардан четланишлари таҳлиliga асосланади. Четланишларнинг ҳисоб-китобида ҳақиқатда эришилган кўрсаткичлар режа кўрсаткичлари билан таққосланади.

Четланишлар таҳлили узоқ тарихга эга ва четланишлар ҳисоб-китобининг оддий кўриниши қадимдан ишлатилиб келинган. Четланишларнинг ҳисоб-китобларини замонавий тамойилларига эса ўз замонасининг етук олимлари Г. Эмерсон ва Ч. Гаррисонлар томонидан асос солинган.

Четланишлар ва уларнинг таҳлили иқтисодий адабиётларда кенг ёритилган. Мисол учун хорижлик иқтисодчи олимлар Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэрларбу ҳақда тўхталиб, “Меъёрий ва ҳақиқий баҳолар ўртасидаги ҳамда сарфланган маблағларни меъёрий миқдори билан ҳақиқий миқдори ўртасидаги фарқлар четга чиқишлар дейилади. Четга чиқишларни изохлаш ва уларни ҳисоб-китоб қилиш эса четга чиқишларининг таҳлили деб аталади”, деб ёзган [3,413б.].

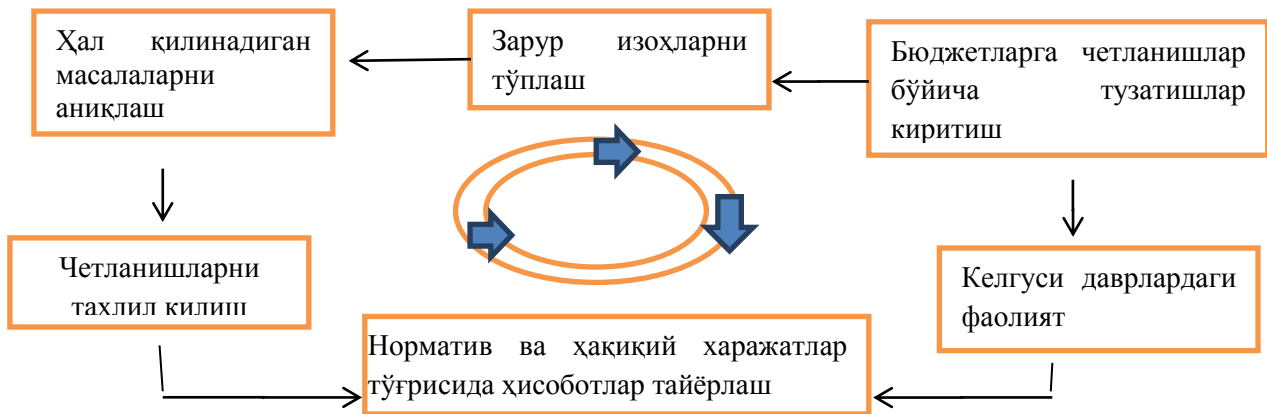
Профессор Б.Ю.Воронова “Нормативдан четланишларни таҳлил қилишнинг мазмуни уни миқдори ва четланишларнинг сабабларини аниқлаш мақсадида бўлакларга бўлишдан иборатдир”, деб таъкидлаган [2,412 б.].

Иқтисодчи олимлар А.Х.Пардаев ва Б.Х.Пардаев “Бюджетнинг бажарилишини баҳолаш амалда эришилган натижаларнинг режалаштирилган бюджетдан четланиши таҳлиliga асосланади” деб ёзган [5, 116 б.].

Юқоридаги фикрларни таҳлил қилиб, нормативдан четланишларни таҳлил қилиш - менежерлар томонидан ҳақиқий ва мақсадли кўрсаткичлар ўртасидаги фарқларнинг манбасини тушуниб етиш учун қўлланиладиган тадбирлар мажмуидир, деган хулосага келиш мумкин.

Бюджетлаштиришни самарали жорий этиш учун четланишлар бўйича бошқариш тизимини яратиш керак. Иқтисодий адабиётларни таҳлил қилиш ва амалиётни ўрганиш тадқиқотчи Ю.А. Щегловская таъкидлаганидек, ““Четланишлар бўйича бошқариш” тизимини жорий этганда четланишларнинг учта даражали диапозони, яъни энг паст даражали четланиш (2-4 %), меъёр даражасидаги четланиш (5-7 %), жиддий четланишлар (8 % дан юқори)ни ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқлигини кўрсатмоқда. Бундан ташқари, юз бериши мумкин бўлган рискларга ўз вақтида эътибор қаратиш имконини берадиган лимит ва индикаторлар тизими ҳам ишлаб чиқилиши лозим” [8]. Мазкур четланишлар диапозони ва мезонларини пахта тозалаш корхоналари фаолиятини бюджетлаштиришда қўллаш ижобий самара беради, деб ҳисоблаймиз.

Шуни ҳам ёддан чиқармаслик керакки, нормативдан четланишлар таҳлили узлуксиз ва доимий ўтказилгандагина керакли самара беради. Шу туфайли ҳам мазкур масла иқтисодий адабиётларда кенг ёритилган. Масалан, хорижлик олимлар Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр ўз тадқиқотида четланишлар таҳлиliga кенг тўхталган ва нормативдан четланишларни таҳлил қилиш циклини яратган (2 – расм).



## 2 - расм. Нормативдан четланишларни таҳлил қилиш цикли

(Манба. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. 12-е изд. / Пер. С англ. Под ред. М.А.Карлика. – СПб.: Питер, 2012. с. 407.)

Ушбу олимлар мазкур циклнинг асосий мақсадига тўхталиб, “...нормативдан четланишларни таҳлил қилиш циклини амалга оширишдан кўзланган асосий мақсад айбдорларни аниқлаш ва жазолаш эмас, балки фаолиятини янада такомиллаштиришдан иборатдир”[3], - деб ёзган.

Нормативдан четланишларни бундай тарзда батафсил кўриб чиқилиши четланишлар сабаблари ва юзага келишига сабабчи ходимларни аниқлаш ҳамда тегишли ўзгартиришлар қилишга оид самарали бошқарув қарорларини қабул қилишга имконият яратади.

Энг муҳими нормативдан четланишларни таҳлил қилиш иқтисодий жиҳатдан тежамкорлик, тезкорлик ва манзиллилик каби тамойилларга асосланиши лозим. Шу билан бирга ушбу таҳлилдан фойдаланилганда у “жараён бўлиб ўтгандан кейинги” таҳлил ва ўта консерватив иқтисодий институт эканлиги ҳамда энг асосийси меъёрдан ортиқчаси салбий оқибатларга олиб келиши мумкинлигини ҳам унутмаслик лозим.

Амалиётни ўрганиш шуни кўрсатмоқдаки, бюджет мониторинги тезкор ва реал вақтда амалга оширилсагина кўзланган мақсадга эришилади. Бу ўз навбатида, бюджет бўйича четланишларни вақтида бартараф этиш имконини беради.

Пахта тозалаш корхоналарида пахта тўдасини қайта ишлаш якунлангач, директор раҳбарлигида 2 кун ичида қайта ишлаш натижаларини барча масъул ходимлар иштирокидаги ишлаб чиқариш кенгашида муҳокама қилинади. Ушбу назорат тизимида бизнингча, меъерий база ва бюджет моддаларида юз берадиган четланиш ҳамда ўзгаришлар регистрини узлуксиз юритиб бориш муҳим роль ўйнаши лозим.

Шуни ёдда тутиш керакки, бюджет четланишлари таҳлили четланишларнинг муҳимлиги ва якуний натижаларга таъсири даражасини баҳолашни назарда тутаяди. Минг афсуски, амалиёт ва иқтисодий адабиётларни ўрганиш корхоналарда бюджет жараёни натижаларининг самарали ва мантиқий иқтисодий диагностика тизими қўлланилмаётганлигини кўрсатмоқда. Ушбу масалага И. Мизиковский тўхталиб, “Хорижий манбаларни ўрганиш бюджет жараёни бажарилишини иқтисодий диагностикасини жорий этишнинг энг самарали варианты четланишларни чегарасини белгилаш, - деган хулосага олиб



келмоқда. Мазкур тизим кенг қўламда қўллаш мумкин бўлган универсал тизим бўлиб, унда четланишлар чегараси ва ҳар бир чегарага эътибор қаратиш (назорат ва таҳлилий тадбирлар) алгоритми белгиланади”[4], - деб ёзган.

Юқоридаги фикрларга қўшилган ҳолда проф. И.Мизиковскийнинг таърифида масалага бир томонлама қаралганлиги, яъни четланишлар ҳисоби ва таҳлилигина тадқиқ этилганлигига эътибор қаратмоқчимиз. Бизнингча, масаланинг яна бир муҳим жиҳати, яъни бозор конъюнктурасининг таъсири ва шерикларнинг алмашуви натижасида ҳисобот даврида бюджетдаги меъёрлар, режалар, сотиш каналларини ўзгариши эҳтимоли эътибордан четда қолмоқда. Шу сабабли проф. И.Мизиковский тавсия этган бюджет четланишларининг муҳимлик даражаси мезонларини бюджетдаги ўзгаришлар кўрсаткичларига ҳам татбиқ этиш керак (1 - жадвал).

1 - жадвал

**Бюджет четланишлари муҳимлиги даражаси мезонлари жадвали**

Т/р	Четланишларни йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	Четланиш даражаси
1.	Четланишларни тўлиқ йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	1
2.	Четланишларни энг кам миқдорда йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	2
3.	Четланишларни ўртача миқдорда йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	3
4.	Четланишларни юқори миқдорда йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	4
5.	Четланишларни йўл қўйиш мумкин бўлмаган даражаси	5

Муҳимлик даражаси белгилангач, проф. И. Мизиковский тавсия этган четланишлар бўйича бошқарув тадбирларининг асосий мезонларини татбиқ этиш лозим (2 - жадвал).

Шуни ҳам эътироф этиш лозимки, четланишларнинг сабабларини туркумлаш муҳим аҳамиятга эга. Чунки, туркумлаш уларни гуруҳлаш ва қарорлар қабул қилишнинг ахборот базаси сифатида ишлатиш имкониятини беради.

Тадқиқотлар шуни кўрсатмоқдаки, ҳозирги вақтда пахта тозалаш корхоналари амалиётида классификаторлар ва четланишларни юзага келиш сабабларини қайд этувчи регистрлар юритилмаяпти.

Бизнингча, четланишлар сабабларини нафақат миқдори ва қиймати бўйича, балки юзага келиш эҳтимоли мезонлари, муҳимлиги, объектив ёки субъективлиги даражаси бўйича ҳам гуруҳларга ажратиш лозим.

Шуни таъкидлаш керакки, турли хўжалик юритувчи субъектлардаги барча бюджет четланишларининг ўзига хос хусусиятларини акс эттирадиган ягона классификаторни ишлаб чиқишнинг имконияти йўқ.

## Муҳимлик даражаси ва четланишлар бўйича бошқарув тадбирларининг асосий мезонлари

Кўрсаткичлар	Тадбирларнинг номи
Четланишларни тўлиқ йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	Бундай ҳолат одатда анъанавий ҳол ҳисобланади
Четланишларни энг кам миқдорда йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	Четланишларни ретроспектив таҳлилни ўтказиш ва уларни содир бўлишини такрорланишини баҳолаш. Такрорланиш кўрсаткичи юқори бўлганда уларга тегишли тузатишлар киритиш бўйича керакли қарорлар қабул қилиш
Четланишларни ўртача миқдорда йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	Четланишларни юзага келиш сабабларини аниқлаш, уларни бартараф этиш бўйича тегишли тадбирларни ишлаб чиқиш, жумладан харажатларнинг нафлиги, уларни меъёрий базаси, даромад қисмини тўлдириш тартиби, бюджет версткаси технологияси, унинг бажарилиши мониторингини ўтказиш тартиби аудитини ўтказиш
Четланишларни юқори миқдорда йўл қўйиш мумкин бўлган даражаси	Четланишларни юзага келиш сабабларини тезкор аниқлаш, уларни бартараф этиш бўйича тегишли тезкор тадбирларни ишлаб чиқиш, меъёрий-маълумот берувчининг маълумотлари тўлиқлиги ва аниқлигини тезкор текшириш, бюджет версткаси сифати ва унинг бажарилиши мониторингини аудит қилиш ва ҳ.к.
Четланишларни йўл қўйиш мумкин бўлмаган даражаси	Четланишларни юзага келиш сабабларини тезкор аниқлаш, бюджетни тўлдириш манбалари ва уларни сарфланиш йўналишларини инвентаризация қилиш, бошқариш сифати ва инкирозга қарши характердаги чораларни аудит қилиш

Манба: И. Е. Мизиковский. Генезис управленческого учета: теоретико – методологический аспект. Автореф. дисс. на соис. учен. степ. докт. экон. наук. Нижний Новгород. 2006.

Юқоридагилардан шундай хулоса қилиш мумкинки, бюджетлаштиришни жорий этишдан кўзланган мақсадга эришиш учун бюджет топшириқлари бажарилиши даражаси, ҳақиқий кўрсаткичларни режа кўрсаткичларидан четланишларини сабаблари ва айбдорлари бўйича самарали баҳолаш ҳамда мазкур таҳлил натижаларига кўра тегишли чора-тадбирларни ишлаб чиқишнинг самарали тизимига эга бўлиш лозим.

## **АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ**

1. “Қонун устуворлиги ва инсон манфаатларини таъминлаш – юрт тараққиёти ва халқ фаровонлигининг гарови”. Ўзбекистон Республикасининг сайланган Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Ўзбекистон Республикаси Конституцияси қабул қилинганининг 24 йиллигига бағишланган тантанали маросимдаги маърузаси. Халқ сўзи. 2016 йил 8 декабрь. № 243 (6678).
2. Воронова Е. Ю. Управленческий учет. Учебник. Изд. Юрайт. 2011.
3. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. Учебник. 12-е изд. / Пер. с англ. Под ред. М.А.Карлика. – СПб.: Питер, 2012.
4. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета: теоретико – методологический аспект. Дисс. на соиск. учен. степ. докт. экон. наук. Нижний Новгород. 2006.
5. Пардаев А.Х., Пардаев Б.Х. Бошқарув ҳисоби. Рисола. – Т. Ғ. Ғулом нашриёти. 2008.
6. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Управленческий учет. Учебное пособие. –М. : Эксмо, 2009.
7. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005.
8. Щегловская Ю.А. Бюджетирование как инструмент эффективного финансового планирования. -М.: Аудит и финансовый анализ, 1/2010.