

ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА МАҲСУЛОТ ТАННАРХИНИ КАЛЬКУЛЯЦИЯ ҚИЛИШ УСУЛЛАРИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

*Джуманов Саитмурод Алимбекович,
PhD, доцент, Тошкент молия институти
Тошкент, Ўзбекистон*

IMPROVEMENT OF THE METHODS OF CALCULATING THE COST OF PRODUCTS IN ECONOMIC ENTITIES

*Djumanov Saitmurod Alimbekovich,
PhD, Associate Professor, Tashkent Institute of Finance
Tashkent, Uzbekistan*

JEL Classification: M1, M4, M41

Аннотация. Мақолада хўжалик юритувчи субъектларда маҳсулот таннархини калькуляция қилишни миллий ҳамда халқаро тажриба асосида такомиллаштириш йўллари очиб берилган. Нархларни ҳисоблашнинг назарий асослари, шунингдек, "Standart-cost" ва "Direkt-costing" замонавий ёндашувлари кўриб чиқилган. Ишлаб чиқариш самарадорлигини баҳолашда бошқарув ҳисобининг алоқаси ва ролига алоҳида эътибор қаратилган.

Бошқарув ҳисобида ишлаб чиқариш самарадорлиги ўз ишлаб чиқариш жараёнини бошқаришни такомиллаштириш ва корхона фаолиятининг умумий самарадорлигини ошириш учун кучли воситага айланиши мумкин. Хулоса қилиб айтганда, ташқи муҳит ва ички хўжалик жараёнларидаги ўзгаришларга мувофиқ бошқарув ҳисоби тизимини доимий равишда такомиллаштириш зарурлиги таъкидланган.

Abstract. In the given article ways to improve the product costing in economic entities on the basis of national and international experience are presented. Theoretical foundations are considered, as well as modern approaches "Standard-cost"

and "Direkt-costing" to cost calculation. Particular attention is paid to the connection and role of management accounting in assessing production efficiency.

Management accounting itself can become a powerful tool for improving production management and increasing the overall efficiency of the enterprise. In conclusion, the need for continuous improvement of the management accounting system is emphasized in accordance with changes in the external environment and internal business processes.

Калим сўзлар: харажат, таннарх, асосий ишлаб чиқариш, умумий ишлаб чиқариш харажатлари, давр харажатлари, ўзгарувчан харажатлар, доимий харажатлар, директ-кост, стандарт-кост, бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари.

Key words: expense, production cost, the main production, overhead costs, costs of period, variable costs, fixed costs, direct-cost, standard-cost, national accounting standards, international financial reporting standards.

Кириш. Иқтисодийни модернизациялаш шароитида хўжалик юритувчи субъектлар ва унинг айрим бўлимларида ишлаб чиқариш фаолиятининг самарадорлигини акс эттирадиган кўрсаткичларнинг умумий тизимида таннарх кўрсаткичи асосий ўринни эгаллайди. Чунки, таннархнинг таркиби уни ташкил қиладиган тегишли харажатларнинг йиғиндисидан иборат.

Давлатимиз раҳбари Ш.М.Мирзиёев топшириғига кўра, охириги йилларда мамлакатимизда маҳсулот таннархини пасайтириш, шунингдек, маҳаллийлаштиришни кенгайтириш бўйича фаол чоратadbирлар амалга оширилмоқда. Бу саноатнинг асосий ва ёрдамчи тармоқларини барқарор ривожлантириш, ортиқча харажатларни янада қисқартириш, шунингдек, рентабелликни оширишни таъминлайди. Кенг кўламда қарайдиган бўлсак, айнан Ўзбекистонда ишлаб чиқарилаётган маҳсулот таннархининг арзонлашиши импортнинг қисқаришига ижобий таъсир кўрсатади [2].

Умумий ишлаб чиқариш жараёнини ташкил этиш - хом ашёни қайта ишлашдан тайёр маҳсулотга айлантиришгача бўлган йўл - сарфланган ресурсларнинг мақсадларга мувофиқлигини ва уларни қайтаришнинг асослилигини аниқлаш учун прогноз қилиш зарурлигини таъминлайдиган давр.

Хом ашёни тайёр маҳсулотга айлантириш жараёнини назорат қилиш; уларнинг ҳисобини ташкил этиш ва тегишли бухгалтерия варақларида акс эттириш бухгалтердан катта масъулият талаб қилади. Агар бу жараённи назарий нуқтаи назардан кўриб чиқсак, у бошқарув ҳисобининг элементи сифатида

ишлайди ва маҳсулот таннархини ҳисоблаш усули деб, аталади [3, с.525].

Материал ва метод. Харажатлар таркиби тўғрисидаги Низом асосида харажатларнинг таркиби, уларни ҳисоблаш асослари келтирилган [4]. Ушбу низомга асосан барча харажатлар маҳсулот таннархига киритиладиган харажатлар ва маҳсулот таннархига киритилмайдиган харажатларга бўлинади. Харажат – бу маҳсулотларни ишлаб чиқариш, товарларни сотиш ва хизматлар кўрсатиш билан боғлиқ бўлган сарфларнинг пулдаги ифодасидир. Харажатлар турлари ва моддалари корхоналар фаолиятдан келиб чиқади. Ишлаб чиқарилаётган маҳсулотларнинг таннархи корхонага маҳсулот тайёрлаш қанчага тушганини кўрсатади. Таннарх кўрсаткичи сотиш нархларини белгилаш, маҳсулотлар рентабеллигини ҳисоб-китоб қилиш, харажатларни пасайтириш резервларини аниқлаш учун ишлатилади. Ишлаб чиқариш харажатларини тўғри ҳисобга олиш учун бу харажатларни мақсадга мувофиқ туркумлаш зарур.

Хўжалик юритувчи субъектларда харажатларни назорат қилиш ва уларни бошқариш энг қийин жараёнлардан ҳисобланади. Чунки, у аҳамияти бўйича хўжалик юритувчи субъектнинг фаолиятини бошқариш мажмуаси, деб тушунилади, ваҳоланки, ишлаб чиқариш жараёнида содир бўлаётган воқеалар ва муомалаларни ўз ичига қамраб олгандир.

Харажатлардан самарали фойдаланиш жараёнини бошқаришни ишлаб чиқиш ва амалиётга тадбиқ қилиш муаммоси қатор йиллар давомида хориж давлатларининг иқтисодчи олимлари ва мамлакатимиз олимлари ўртасида кенг муҳокама қилинмоқда.

Бошқарув ҳисобининг муҳим вазифаларидан бири бу – харажатларни ҳисобга олиш ва маҳсулот таннархини

калькуляция қилишдир. Чет мамлакатларда бу ҳисобнинг турли усуллари кенг тарқалган ва қўлланилмоқда.

Маҳсулот таннархини калькуляция қилишнинг "Standart-cost" усули Европада, Америка қитъасида кенг тарқалган.

"Standart-cost" тизими – бу харажатлар ҳисоби ва таннарх аниқлаш тизими бўлиб, унда ишлаб чиқарилган маҳсулотлар (ишлар, хизматлар) таннархи аввалдан пухта, обдон ҳисоблаб чиқилган норматив харажатлар ёрдамида баҳоланади, кейин эса ҳақиқий қилинган харажатлар билан таққосланади, норматив ва ҳақиқий харажатлар ўртасидаги фарқ оғишиши деб аталади. Харажатларни самарали бошқаришнинг муҳим воситаларидан бири оғишишлар таҳлили деб юритилади [5].

"Standart-cost" – бу харажатлар ҳисоби, маҳсулот таннархининг калькуляция қилишнинг норматив харажатларга таянган усулидир. Унга мувофиқ маҳсулот ишлаб чиқаришга барча ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлган харажатлар киради.

Жорий даврда ишлаб чиқариш ҳажмининг ошиши бир бирлик маҳсулотга тўғри келувчи доимий харажатлар суммасининг пасайишига, шунингдек, ўзгарувчан харажатларни энг куйи меъёрига етказишга олиб келади.

"Standart-cost" тизими хусусиятларига қуйидагилар киради:

– биринчидан, у тўлиқ харажатлар, яъни тўлиқ таннархни ҳисоблашга йўналтирилган;

– иккинчидан, у харажатларнинг барча турларини, яъни ўзгарувчан ва доимий харажатларни тасдиқланган нормалари бўйича ва улардан фарқланишини ҳисобга олишга мўлжалланган.

"Standart-cost" тизимида жами маҳсулотлар, шу жумладан, бир бирлик маҳсулот, танархини ҳисоблашда ва калькуляция қилишда махсус норматив харажатлар ("Standart-cost") варағи тузилади. Бизнинг тушунчамизда бу ҳужжат норматив калькуляция, режали калькуляция, калькуляция карточкаси деб аталади.

Барча харажатлар норматив қийматида "Тугалланмаган ишлаб чиқариш", "Умумхўжалик харажатлари" ҳисобварақларида, нормативдан четланишлар эса шу мақсадда очилган махсус ҳисобларда алоҳида акс эттириб борилади. Агар ҳақиқий харажатлар нормативдан юқори бўлса, улар салбий ҳисобланади ва четланишлар ҳисобварақларнинг дебет тарафида акс эттиради. Агар ҳақиқий харажатлар нормативдан паст бўлса, улар ижобий ҳисобланади ва четланишлар ҳисобларининг кредит тарафида акс эттирилади.

Натижалар. Бошқарув ҳисобининг муҳим вазифаси бўлиб, юз берган четланишларни тақсимлаш ва ҳисобдан чиқариш бўйича қарорни қабул қилиш ҳисобланади. Бундай ҳолда икки вариант бўлиши мумкин:

1-вариант. Юз берган четланишлар пропорционал равишда "Тугалланмаган ишлаб чиқариш" – "Тайёр маҳсулот" – "Сотилган маҳсулот" ҳисоблари занжирида тақсимлаб чиқилиши лозим. Бундай тақсимот молиявий ҳисоб нуқтаи назаридан, жумладан, молиявий ҳисоботнинг 2-сонли шакли "Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот"ни ҳаққоний тузиш учун жуда катта аҳамиятга эга. Чунки, бу ҳисоботда харажатлар, одатда, маҳсулотни ишлаб чиқарган даври бўйича эмас, балки, сотилган даври бўйича акс эттирилади. Шунинг учун

ҳам, кўпинча бу вариант бошқарувчиларга қулай эмас, у асосан молиявий бухгалтерия томонидан қўлланилади.

2-вариант. Бошқарувчилар юз берган четланишларни жуда тез ҳал қилиши зарур. Акс ҳолда, уларнинг роли пасаяди. Шунинг учун, юз берган четланишларни улар шу жорий ой харажатлари, деб ҳисоблайди ва бундай четланишларни "Сотиш таннархи" ёки "Фойда ва зарарлар" ҳисобига ўтказилади. Шундай йўл билан четланишлар ҳисобларнинг қолдиқлари бартараф этилади, яъни бу ҳисоблар ёпилади.

"Standart-cost" тизимининг афзалликларидан бири бу – унинг вақт бўйича тежамкорлиги ҳисобланади. Норматив базанинг мавжудлиги умумий харажатлар суммасини топишни анча енгиллаштиради. Бу тизим ҳозирги инфор­мацион технологияларни қўллашда жуда катта самара беради, четланишлар ҳисобини инфор­мацион технологияларда юритиш қўл меҳнатига нисбатан ишларни бир неча марта тез ва аниқ бажаришга имкон яратади.

"Standart-cost" тизимида маҳсулот ишлаб чиқаришнинг тўлиқ харажатлари уларнинг қиймати билан тўлиқ қопланади. Бу хусусияти билан "standart-cost" усул ҳисобнинг умумқабул қилинган принциплари, шунингдек, солиқ солишнинг тугалланмаган ишлаб чиқаришни ва тайёр маҳсулотларни тўлиқ таннархи бўйича акс эттириш талабига жавоб беради. Бундан ташқари, бу молиявий ҳисобда барча активларни таннархи бўйича акс эттириш концепциясига ҳам мос келади.

Халқаро ҳисобнинг "Direkt-costing" усули ҳам чет мамлакатларда кенг тарқалган ва ўзининг кўп сонли тарафдорларига эга. Бу усул "бевосита харажатлар ҳисоби тизими", "харажатлар

сотиш тизими", Францияда эса "маржинал бухгалтерия" деган номлар билан ҳам аталади.

Кўпгина китобларда бу усул Бирлашган Миллатлар Ташкилоти (БМТ), Умумевропа иқтисодий ҳамдўстлиги (ЕХ), Иқтисодий ривожланган ва ҳамкорлик ташкилоти, Ҳисоб бўйича Африка кенгаши, Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича халқаро қўмита ва бошқа нуфузли халқаро жамоат ташкилотлари томонидан қўллаб-қувватланган.

"Standart-cost" усулидан фарқли ўларок, "Direkt-costing" усулида таннарх ҳисоби юритишда фақат ўзгарувчан, бевосита сарфланган материал, меҳнат ва умумишлаб чиқариш харажатларининг ўзгарувчан харажатлари киритилади. Доимий характердаги умумхўжалик харажатлари таннарх таркибига кирмайди, бундай харажатлар бевосита корхонанинг молиявий натижаларига олиб борилади. Бу усул тарафдорларининг фикрича, доимий харажатлар бевосита ишлаб чиқариш жараёнига тааллуқли бўлмайди, улар фақатгина маълум ҳисобот даврига тааллуқли бўлиб, вақт тақозоси билан вужудга келади.

"Direkt-costing" ёки бошқачасига "Харажатлар – сотиш" усулида бошқарув қарорини қабул қилиш бевосита сотиш натижаларига асосланади. Бу дегани, субъект фаолиятининг молиявий натижалари сотиш кўрсаткичларида ифодаланади.

Директ-костинг:

– қарор қабул қилиш учун фойдали ахборот билан таъминлайди.

Харажатларни ўзгарувчи ва доимий харажатларга ажратиш ишлаб чиқариш ёки компонентларни харид қилишга доир қарорлар қабул қилиш

учун, маҳсулот турларини аниқлаш учун ахборот олиш имконини беради.

– фойдани захиралар ўзгариши таъсиридан ҳоли қилади.

“Direkt-costing” усулидан фойдаланилганда фойда маҳсулотнинг сотиш ҳажмига боғлиқ бўлади. Шу сабабли директ-костинг захиралар билан найранг қилишга йўл қўймайди ва менежерлар ишини баҳолашга жуда мос келади.

“Direkt-costing” усули корхона фойдасини яхлит ҳолда молиявий ҳисоб маълумотлари бўйича ҳисоблашга имкон беради. Яъни, бу усулда фойда ишлаб чиқарилган, жўнатилган ва сотилган маҳсулотларни ҳақиқий таннархини изчил, кетма-кет ҳисоблашсиз топилади. Бу, ўз навбатида, молиявий натижани кейинги ойнинг биринчи саналаридаёқ тез аниқлашга, яъни “Реализация” ҳисоби бўйича молиявий натижани услубига қараганда қарийб икки ҳафта олдин аниқлашга имкон бўлади.

“Direkt-costing” тизимида, юқорида айтганимиздек, доимий умумхўжалик харажатлари бевосита молиявий натижаларга олиб борилади. Бу харажатларни фойдадан қоплаш, шунингдек, фойдадан қилинган бошқа сарфларни алоҳида ҳисобга олиш молиявий натижаларнинг (фойда ва зарарларни) алоҳида фаолият турлари, жумладан, сотиш, умумхўжалик,

тасодифий ҳамда бошқа фаолият ва ҳоллар бўйича аниқлашга имкон беради. Бундан ташқари, “direkt-costing” солиққача фойда, соф фойда каби кўрсаткичларни ҳам ҳисобда алоҳида акс эттиради. Молиявий натижаларнинг шаклланиши ва ҳисобга олинишининг бундай тартиби ҳам мулк эгаси учун, ҳам давлат назорат органлари учун жуда қулай ҳисобланади. Айнан шу афзалликлари “direkt-costing” усулининг дунё мамлакатлари амалиётига тез кириб бориши ва тарқалишига сабаб бўлмоқда.

“Direkt-costing” усулини камчиликлардан ҳоли, деб бўлмайди. Бу усулнинг хўжалик юритувчи субъектларнинг раҳбарларини тўлиқ қониқтирмайдиган томонлари мавжуд. Жумладан, харажатларни шартли равишда ўзгарувчан ва доимий турларга ажратган ҳолда ҳисобга олиш вақтни талаб қилади, айримлардан ишончсизлик туғдиради, айниқса, баҳони белгилашда. Бундан ташқари, тадбиркорлар ҳамма вақт ҳам барча сарф ва тўловларни бевосита фойда ҳисобидан қоплашни хоҳламайдилар, солиққа тортиладиган фойдани камайтиришга ҳаракат қиладилар. Шунинг учун ҳам “direkt-costing” усулини кенг қўламда ёпиш аксарият мамлакатларда бевосита давлат органлари талаби асосида амалга ошмоқда.

Жадвал-1

Харажатларни таҳлил қилиш аҳамиятини таъкидлайдиган жиҳатлари

№	Жиҳат	Моҳияти
1.	Ресурсларни оптималлаштириш	Харажатларни таҳлил қилиш корхона ресурслари айнан қаерга сарфланганлигини аниқлаш имконини беради. Харажатларни ўзгарувчан ва доимийга бўлиш ишлаб чиқариш ҳажмига қараб қайси харажатлар ўзгаришини ва қайсилари ўзгармаслигини яхшироқ тушунишга ёрдам беради. Бу ресурслардан фойдаланишни оптималлаштириш ва харажатларни камайтириш имконини беради.
2.	Нархлар	Маҳсулотларга нарх белгилашда ўзгарувчан ва доимий

	тўғрисида қарор қабул қилиш	харажатларни билиш муҳимдир. Бу компанияларга барча ишлаб чиқариш харажатларини қоплайдиган ва фойдани таъминлайдиган нархларни белгилаш имконини беради.
3.	Даромадни бошқариш	Харажатлар тузилмасини тушуниш компанияга фойдани бошқаришга, фойдали ва зарар келтирадиган маҳсулот ёки хизматларни аниқлашга ёрдам беради, бу эса ўз навбатида ишлаб чиқариш стратегиясини ўзгартиришга олиб келиши мумкин.
4.	Бюджетлаштириш ва режалаштириш	Ўзгарувчан ва доимий харажатларни билиш бюджет ва режаларни ишлаб чиқиш учун асосдир. Бу компанияга реал мақсадларни белгилашга ва харажатларга таъсир қилувчи омилларни ҳисобга олган ҳолда режалар бажарилишини назорат қилишга ёрдам беради.
5.	Ишлаб чиқариш жараёнларининг самарадорлиги	Харажатларни таҳлил қилиш ишлаб чиқариш жараёнларидаги самарасизликни аниқлаш ва уларни яхшилаш чораларини кўриш имконини беради. Ўзгарувчан харажатларни ўрганиш оптимал ишлаб чиқариш ҳажмини аниқлашга ёрдам беради.
6.	Инвестицияларни режалаштириш	Инвестицияларни режалаштириш ва эскирган ускуналарни алмаштиришда ускунанинг амортизацияси каби доимий харажатлар муҳим рол ўйнайди.
7.	Ривожланиш стратегиясини шакллантириш	Харажатларни билиш компаниянинг ривожланиш стратегиясини ишлаб чиқишда асосий омил ҳисобланади. Харажатлардаги таркибий ўзгаришлар аниқланганда, бизнес модели рақобатбардош бўлиб қолиши учун мослаштирилиши мумкин.

Юқоридаги жадвалда харажатларни таҳлил қилиш ва ишлаб чиқаришнинг ўзгарувчан ва доимий харажатларини ҳисобга олиш корхона самарадорлиги ва рақобатбардошлигига сезиларли таъсир кўрсатадиган бошқарув ҳисобининг муҳим элементлари ҳисобланади.

Хулоса. Бошқарув ҳисобининг “Standart-cost” ва “Direct-costing” усулларини ҳозирги даврда такомиллаштиришнинг муҳим йўналишларидан бири бўлиб, уларни жавобгарлик марказлари бўйича жорий қилиш ва шу асосда турли марказлар устидан бошқарув назоратини ўрнатиш ҳисобланади.

Харажатларни таҳлил қилиш ва ўзгарувчан ва доимий ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олиш стратегик

бошқарув ҳисобининг ажралмас қисми бўлиб, у корхона фаолияти самарадорлиги ва барқарорлигини оширишга қаратилган.

“Direkt-costing”, ўзгарувчан харажатларга эътибор қаратиш ва уларни маҳсулотга тўғридан-тўғри боғлаш орқали нарх белгилаш, фойдани бошқариш ва маҳсулот самарадорлигини баҳолаш бўйича қарорлар қабул қилишда фойдали бўлган ҳақиқий харажатларнинг шаффофлигини таъминлайди. “Direkt-costing” маржинал фойдани аниқроқ аниқлашга ва ишлаб чиқариш стратегиясини тузатишга олиб келадиган фойдасиз маҳсулотларни аниқлашга ёрдам беради.

Бошқа томондан, “Standart-cost” тизими харажатларни стандартлаштиришни таъминлайди ва

хақиқий харажатларни белгиланган стандартлар билан таққослаш имконини беради. Бу оғишларни аниқлашга, сабабларини таҳлил қилишга ва ишлаб чиқариш самарадорлигини ошириш чораларини кўришга ёрдам беради. "Standart-cost" ҳам бюджетлаштириш ва режалаштириш учун асос бўлиб хизмат қилади.

Шуни таъкидлаш керакки, иккала ёндашувнинг ҳам афзалликлари ва чекловлари мавжуд ва улар ўртасидаги танлов бизнеснинг ўзига хос

хусусиятларига, унинг мақсадлари ва стратегиясига боғлиқ. Ушбу усулларни бирлаштириш ҳар томонлама ва аниқроқ харажатлар ҳисобини таъминлаши мумкин, бу эса ўз навбатида бизнесни янада самарали бошқаришга олиб келади.

Умуман олганда, хорижий мамлакатлар амалиётида қўлланилаётган ишлаб чиқариш харажатларини калькуляция қилиш усулларини Ўзбекистон амалиётида қўллаш мақсадга мувофиқдир.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Республикаси "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида"ги Қонуни. – Т.: 2013 йил 13 апрел (ўзгартириш ва қўшимчалар билан).
2. Интернет-ресурс:
https://www.norma.uz/nashi_obzori/kriticheskiy_analiz_jestkaya_disciplina_i_personalnaya_otvetstvennost_doljny_stat_povsednevnoy_normoy_v_deyatelnosti_kajdogo_rukovoditelya
3. Абдуганиева Г.К. Поэтапный процесс учета себестоимости продукции с высокой добавленной стоимостью. - "Экономика и социум" №5(108)-2 2023 – с.524-530
4. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган "Маҳсулот (иш ва хизмат)лар таннархига киритиладиган, маҳсулот (иш ва хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида"ги Низоми.
5. А.А.Каримов ва бошқалар. "Бухгалтерия ҳисоби". Дарслик. - Т.: "Шарқ", 2004. – 235 б.
6. А.Х.Пардаев. "Бошқарув ҳисоби". Ўқув қўлланма. - Т.: Ғ.Ғулом номидаги адабиёт ва санъат нашриёти, 2008.
7. Б.А.Хасанов, А.А.Хошимов. "Бошқарув ҳисоби". Дарслик. – Т.: Иқтисод-Молия, 2005. – 57 б.
8. Байрашев А.З. и др. «Управленческий учет-1» Учебное пособие. – Т.: USAID, 2004. – 157 с.
9. <https://www.mf.uz>
10. <https://www.lex.uz>