



ХАРАЖАТЛАРНИНГ СТРАТЕГИК БОШҚАРУВ ҲИСОБИНИ ТАШКИЛ ҚИЛИШ УСУЛЛАРИ, ТЕХНОЛОГИЯСИ ВА МАСЪУЛИЯТ МАРКАЗЛАРИ

Абдуразаков А.А.
Тошкент молия институти

Аннотация: Мақолада танланган мавзу доирасидаги мавжуд илмий мактаблар вакилларининг тадқиқот натижалари танқидий таҳлил қилинган, умумлаштирилган ҳамда натижаларига асосланган ҳолда хўжалик юритувчи субъектларда харажатларниң стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилишда таннархни ҳисоблашнинг замонавий усуллари моҳияти талқин қилинган, уларни интеграллашган ҳолда қўллаш матрицаси ҳамда ишлаш механизми таклиф этилган. Харажатларни бошқариш технологиялари моҳияти ёритилган. Харажатларниң стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилишининг самарали ижро этувчи механизми сифатида молиявий масъулият марказлари фаолиятини ташкил қилиш асосланган. Молиявий масъулият марказларининг шакллари таклиф этилган.

Калим сўзлар: харажатларниң стратегик бошқарув ҳисоби, таннархни ҳисоблашнинг интеграл усуллари, бошқариш технологиялари, молиявий масъулият марказлари.

Аннотация: В статье по результатам исследований критически анализированы, обобщены и систематизированы существующие подходы научных школ по методикам расчета себестоимость продукции (работ, услуг), раскрыта сущность современных методов калькуляции при организации стратегического учета затрат в хозяйствующих субъектах, предлагаются матрица интегрированного использования и механизм их применения. Изложена сущность технологий управления затратами. Подробно освещены порядок организации деятельности центров финансовой ответственности как эффективного исполнительного механизма организации стратегического управления затратами. Предложены формы центров финансовой ответственности.

Ключевые слова: стратегический управлеченческий учет затратами, интегрированные методы калькуляции, технологии управления, центры финансовой ответственности.

Abstract: Based on the results of the research, the article critically analyzes, generalizes and systematizes the existing approaches of scientific schools on methods for calculating the cost of products (works, services), reveals the essence of modern methods of calculation in the organization of strategic cost accounting in economic entities, proposes an integrated use matrix and a mechanism for their application . The essence of cost management technologies is stated. The procedure for organizing the activities of financial responsibility centers as an

effective executive mechanism for organizing strategic cost management is covered in detail. Forms of financial responsibility centers are proposed.

Key words: *strategic management cost accounting, integrated costing methods, management technologies, financial responsibility centers.*

1. Кириш.

Бугунги кунда жадаллашиб бораётган глобаллашув жараёни хўжалик субъектларидан узоқ муддат учун мўлжалланган стратегик ривожланиш йўналиши ҳамда кўрсаткичларини аниқлаб олишни талаб қиласди. Зеро, ривожланган мамлакатларда ушбу тадбир "...компаниялар мувафақиятининг асосий омили бўлиб, стратегик аҳамиятга эга бўлган тезкор ва ишончли маълумотларни олиш ҳамда мұхим бошқарув қарорларини қабул қилиш имкониятини яратиб келмоқда" (К.Друри, 2003).

Бутун дунё бўйлаб компанияларнинг рақобатбардошлигини оширишнинг энг мұхим омили саналган стратегик бошқарув ҳисоби усусларини оптималлаштириш бўйича мавжуд муаммоларни бартараф этиш бўйича бир қатор тадқиқотлар олиб борилган. Шуни ҳам алоҳида таъкидлаш жоизки, ушбу соҳада амалга оширилган илмий изланишлар хўжалик субъектларида харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини амалий тарафдан етарлича ёритиб бера олмайди. Хўжалик юритувчи субъектларда харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобининг баъзи жиҳатлари бўйича назарий ҳамда амалий ишланмаларнинг этишмаслиги, стратегик менежментнинг аҳамияти ошиб бораётган даврда халқаро компанияларнинг ушбу ҳисоб шаклига бўлган қизиқишнинг ортиши хўжалик юритувчи субъектларда харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини янада чуқурроқ таҳлил қилишни тақозо этмоқда.

2. Адабиётлар шарҳи.

Хўжалик юритувчи субъектларда стратегик бошқарув ҳисобини самарали тарзда ташкил қилиш ва юритишнинг назарий ҳамда амалий жиҳатларини, хусусан, МДҲ давлатлари иқтисодчи олимларидан В.Керимов (2005) томонидан ҳам корхоналарда бошқарув ҳисобини харажатлар асосида ташкил қилиш, харажатларнинг бошқарув ҳисобида қўлланиладиган калькуляция усусларини янада такомиллаштириш ҳамда бошқарув ҳисобида бюджетлаштириш масалаларига алоҳида эътибор қаратишган.

Лекин, хўжалик юритувчи субъектларда стратегик бошқарув ҳисобини яхлит бир тизим сифатида амалий жиҳатдан ташкил қилиш бўйича илмий тадқиқот натижалари деярлик йўқ.

Россиялик олим В.Керимов (2005) таъкидлаганидек: "Миллий ўқув ва илмий адабиётларимизда стратегик бошқарув ҳисоби бўйича чоп этилган ишлар деярли йўқ ҳисоб".

Корхоналар амалиётида стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилиш ва юритиш масалалари энди кун тартибига чиқаётганлиги, шу муносабат билан амалиётда унинг моҳиятига етарлича эътибор берилмаётганлиги, аксарият ҳолатларда эса уни анъанавий тарзда бошқарув ҳисобининг бир қисми сифатида қаралаётганлигини кўрсатиб беради (И.Хахонова, Н.Хахонова, 2013).

Маҳаллий олимлардан А.Пардаев (2019) таъкидлаганидек: "...ривожланган бозор иқтисодиётига эга мамлакатларда, стратегик бошқарув ҳисоби- стратегик бошқарув қарорларини қабул қилиш мақсадида ахборот таъминоти шаклланадиган бошқарув ҳисобининг бир йўналиши сифатида эътироф этилади. Стратегик бошқарув ҳисоби доирасида хўжалик юритувчи субъектнинг барча фаолият йўналишларининг батафсил таҳлили амалга оширилади.

Хорижий иқтисодчи олимлардан Марк ДеФонд ҳамда Жиншуаи Ҳу (2020) стратегик бошқарув жараёнида ишлаб чиқариш жараёнидан олинган даромадларни, унинг таннархи ва сотишдан олинган пул оқимлари ўртасидаги ўзаро боғлиқликнинг таҳлили натижасида бошқариш механизмларини такомиллаштиришни таклиф қилган.

Б.Хасанов (2004) бошқарув ҳисобининг методологик масалаларини такомиллаштириш бўйича докторлик диссертацияларини ёқлаган. А.Пардаев (2019) томонидан монография ҳамда дарслик чоп этилган ва уларда стратегик бошқарув ҳисобининг кўрсаткичларини танлаб олиш, кўрсаткичларни истиқболда прогнозлаш методикаси ҳамда стратегик бошқарув ҳисобининг умумметодологик масалалари кўриб чиқилган.

Бироқ стратегик бошқарув ҳисоби бўйича яхлит тизимли қамровга эга бўлган йирик илмий ишлар кўп эмас. Ушбу ҳолат стратегик бошқарув ҳисобини янада такомиллаштириш учун қатор тавсияларни ишлаб чиқиши талаб этади.

Мавзу доирасидаги ривожланган хорижий давлатлар, МДҲ мамлакатлари, шунингдек мамлакатимиз иқтисодчи олимлари ҳамда турли илмий мактаблар вакилларининг қарашлари, шунингдек хўжалик юритувчи субъектларнинг амалиётини ўрганиш натижалари уларда молиявий натижаларнинг стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилиш ва юритиш бўйича ягона методологик ёндошув ва услубий таъминот шаклланмаганлигини кўрсатади. Бу эса мавзу доирасида илмий тадқиқотлар олиб бориш долзарблигидан далолат беради.

3. Тадқиқот методологияси.

Мақолада илмий тадқиқот жараёнида харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисоби борасидаги иқтисодчи олимларнинг фикр-мулоҳазаларини ўрганиш, жараённи кузатиш, харажатларнинг миқдори ва даражасига таъсир қиласидаги омилларни тизимлаштириш, харажатларнинг стратегик бошқаруви ҳисоби самарадорлигини ошириш мақсадида, уларни интеграллашган ҳолда қўллаш матрицаси ҳамда ишлаш механизми ўрганилган, харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилишнинг самарали ижро этувчи механизми сифатида молиявий масъулият марказлари фаолиятини ташкил қилиш механизми таҳлил қилинган, муаллиф тадқиқотлари билан қиёсий таҳлил олиб бориш орқали тадқиқот натижаларига асосланиб, хуласа ва таклифлар берилган.

4. Таҳлиллар ва натижалар.

Глобаллашув ва ўзаро рақобатнинг кучайиб бораётган ҳозирги шароитда амалиётчилар харажатларни ҳисобга олишда маҳсулотлар ассортиментини кенгайтириш натижасида вужудга келадиган мураккабликларни ечиш учун стратегик бошқарув ҳисоби ва таҳлилнинг замонавий усуллари саналадиган «ABC» ҳамда «XYZ» тизимларига жиддий эътибор беришни бошладилар. «ABC» усулини «80/20 қоидаси» ёки «Парето принципи» деб ҳам атashади.

Бу усулнинг моҳияти - маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари ёки алоҳида элементнинг таннархини аниқлашда фойдаланилаётган ресурсларни учта, яъни A, B ва C групхарга бўлиб ҳисобга олиш амалга оширилади. А групхи харажатлари барча ресурслар қийматининг 80%ни ташкил этадиган ва энг қиммат маҳсулотларнинг 20%ни ташкил этадиган ресурсни, B групхига ресурсларнинг учдан бир қисми киради, уларнинг харажатлари барча ресурслар нархининг 15% ни ташкил қиласиди, С групхига эса, ресурсларнинг қолган ярми, уларнинг улуши атиги 5%ни ташкил қиласиди. Бу ҳолда харажатларни стратегик бошқариш энг кичик ва энг қиммат А групхидан бошланиши керак. «ABC» усули йирик хўжалик юритувчи субъектлар томонидан жуда самарали тарзда қўлланилади.

Бироқ, у айни пайтда амалиётда камроқ маълум бўлган «XYZ» усули билан биргаликда ишлатилса, янада яхши самара беради. Чунки, шу икки усул бирга ишлатилса, бу ресурсларнинг сарфланишига қараб таснифланиши ҳамда шунга мувофиқ тарзда уларни харид қилишга бўлган истемол талабини башорат қилиш имконини беради. Ишлаш механизми эса қўйидаги тартибда бўлади: X - бу барқарор истемол қиймати ва истемол даври прогнозининг юқори аниқлиги билан тавсифланган ресурслар; Y - ресурсларга бўлган эҳтиёж маълум анъаналар билан боғлиқ бўлиб, уларни башорат қилишнинг ўртача қобилияти билан изоҳланади; Z - тартибсиз фойдаланиладиган ва истеъмоли миқдорини олдиндан айтиш қийин бўлган ресурслар гурухи деб, ҳисобга олинади. «XYZ» таҳлилининг натижаларини «ABC» усули маълумотларига матрица тарзда жойлаштириш (1-расм) ресурсларни тўққизта блокга бўлиш имконини беради, уларнинг ҳар бири иккита хусусиятга эга бўлади - ресурснинг қиймати (баҳоси) ва унга бўлган эҳтиёжни башорат қилишнинг тўғрилиги даражаси.

	X	Y	Z
A	AX	AY	AZ
B	BX	BY	BZ
C	CX	CY	CZ

Прогнозлаштириш аниқлигининг камайиши

истеъмол устидан
назоратнинг пасайиши

1-расм. ABC ва XYZ усуллари натижаларидан интеграллашган ҳолда фойдаланиш.

1-расмда тасвирланган 9 та блокларни бошқаришда маълум қонуниятлар мавжуд. Хусусан, CX, CY, CZ тоифалари бир хил тарзда бошқарилади. BX, BY, BZ га келсак, режалаштириш вақти бўйича мос келиш ва шу билан бир қаторда етказиб бериш усуллари бўйича фарқлар каби иккала тасодиф ҳам бўлиши мумкин. AX, AY, AZ блоклари учун эса ҳар доим индивидуал бошқарув усуллари ишлаб чиқилади. Масалан, AX учун харидларнинг мақбул миқдорини ҳисоблаб топиш ва бунинг учун “Sistem in time” усулини (технологиясини) қўллаш мумкин. AZ учун буни амалга ошириш мумкин эмаслиги сабабли, хавфсизлик заҳирасини шакллантириш ва харажатларни бошқаришда буни ҳисобга олиш керак бўлади.

Хулоса қилиш мумкини, ABC усулидан фойдаланишдан стратегик фойда олиш эҳтимоли маҳсулот бирлиги таннархини ташкил этувчи механизмни соддалаштириш даражасига тескари пропорционалдир. Ассортиментнинг ўзгариши билан, қолган маҳсулотларга бўлган харажатлар миқдори ҳам ошибб кетади. Энг катта ҳажмда ишлаб чиқарилган маҳсулотлар қўшимча харажатларнинг асосий қисмини ўз зиммасига олади, шу билан бирга юқори баҳоланади ва бунинг натижасида кам фойда кўрсатади, ёки умуман зарарга чиқади. Стратегик жиҳатдан бу агрессив паст нархлар орқали юқори ишлаб чиқариш ҳажмига эга сегментни эгаллаш учун банд бўлмаган бозорга кириш имконини беради. Бу кўпроқ стандарт маҳсулотларга тегишли. Бироқ, бир қатор муаммолар мавжуд бўлиб, уларнинг ечими ABC усулини харажатларни стратегик бошқариш тизимига мослашишга имкон беради.

Бу муаммоларни қўйидаги йўллар билан ҳал қилиш мумкин:

- Ишлаб чиқаришнинг стратегик харажатларига динамик ёндашишни таъминлаш, яъни жорий ишлаб чиқариш харажатларини маҳсулотларга тақсимлашга, қиймат

занжиридаги янги ишлаб чиқарилаётган маҳсулотлар билан боғлиқ бўлмаган барча харажатларни камайтириш ёки ҳатто бутунлай йўқ қилишга эътибор қаратиш лозим. Шу мақсадда, жорий фаолиятни маҳсулот ишлаб чиқаришга тақсимлашдан ташқари, харажатларни стратегик бошқариш тизими истеъмолчи учун ҳақиқатан ҳам муҳим бўлган фаолият турларини ва уларни максимал самараదорлик билан қандай амалга оширишни доимий равишда кўриб чиқиш керак (2-расм).

Харажатлар таркиби таҳлилининг матрицаси

		Фаолият самаралими?	
		ҳа	йўқ
Фаолият қиймат яратадими?	йўқ	B	C
	ҳа	A	D

2-расм. Харажатлар таркиби таҳлилининг матрицаси.

Фақат саноат корхонасининг А квадрантга кирадиган фаолияти ва унинг тегишли харажатлари маҳсулотларга тақсимланиши керак. Д квадрантидагиларнинг А квадрантига ўтиши учун, улар самараదорлигини ошириш йўллари нуқтаи назаридан қайта кўриб чиқилиши керак. С квадрантидагилар - нолга тенглашади. Бундан ташқари, В квадрантида фойдаланилган ресурсларни қўшимча қиймат ишлаб чиқарадиган фаолиятга ўтказиш мумкинми ёки йўқлигини текшириш керак бўлади.

2. Кўпгина хўжалик юритувчи субъектларда стратегик хусусиятга эга бўлган ишлаб чиқариш таннархининг муҳим қисми маҳсулот ишлаб чиқариш босқичига киришидан анча олдин (масалан, тадқиқот ва ишланмалар билан боғлиқ харажатлар) юзага келганлиги сабабли ёки ишлаб чиқариш жараёнидан анча вақт ўтгач пайдо бўлади (масалан, маркетинг ва сотиш харажатлари). Харажатларни стратегик бошқаришда қўлланиладиган ABC усули ана шундай харажатлар компонентларини ҳам тўлиқ ҳисобга олиши керак. Бу яна бир бор харажатларни стратегик бошқаришда қиймат занжирининг ишлаб чиқариш сегментида харажатлар қанчалик тўғри ҳисобланганидан қатъи назар, улар албатта, кенг кўламда, яъни қиймат занжирининг бир бутун тизими даражасида кўриб чиқилиши керак, деб ҳисоблаймиз.

3. ABC усули бугунги кун стратегияларини ишлаб чиқишга қаратилган. Харажатларни стратегик бошқаришда қўллаш, агар кейинги даврларга узайтирилса, стратегик нотўғри ҳисоб-китоблар хавфини келтириб чиқаради. Шунинг учун, ABC усулини қўллашда шуни ҳисобга олиш керакки, харажатларни стратегик бошқариш жорий рақобатбардош ўрнини (жойлашувни) доимий равишида қайта баҳолашни ва келажақдаги рақобат ҳолатини яхшироқ тушуниш учун ҳозирги шароитга кўпроқ мослаштирилган муқобил вариантларни кўриб чиқишини ўз ичига олади. Баъзи ҳолларда, бу хўжалик юритувчи субъект учун харажатларни бошқариш тизимини модернизация қилиш йўналишида катта маблағ ва саъй-ҳаракатларни қилишини талаб қиласи.

Харажатларни бошқаришда муҳим ролни бошқа яна бир таркибий омил - технологияни танлаш ўйнайди. Бу омил ишлаб чиқариш билан шуғулланадиган хўжалик юритувчи субъектлар учун муҳим аҳамиятга эга. Чунки, кўплаб хўжалик юритувчи субъектлар янги ишлаб чиқариш технологияларини ўзлаштиришда жуда секинликлари

туфайли жаҳон бозорларида рақобат даражасига мослаша олмасдан, орқада қолмоқда. Ушбу ҳолатнинг турли сабабларини кўриб чиқиш мумкин, аммо саволни қўйидагича қўйиш муҳимроқдир, деб ҳисоблаймиз: харажатларни стратегик бошқаришнинг янги технологиялари билан капитал қўйилмалар таҳлили ўртасидаги боғлиқлик қандай?

Илм-фан, инновация ва технологияга (ИТТ) сармоя киритиш нафақат қиймат занжири таҳлили ва стратегик жойлашишни аниқлашга, балки биринчи навбатда харажат омиллари таҳлилига асосланиши керак, чунки технология қиймат занжирининг муҳим босқичларига харажат микдорининг кескин ошиши билан таъсир қиласди. Бизнес нуқтаи назаридан, ИТТ рақобатдош устунликларни ёки ишлаб чиқариш тузилмасини акс эттирадиган дараҷада муҳимдир.

Рақобат устунлигига эришишда технология ролини тушунишнинг асосий воситаси қиймат занжири ҳисобланади. Замонавий саноат корхонаси - бу саноат корхонасининг ҳар бир турдаги қиймат яратиш фаолиятида ўз ифодасини топган технологиялар мажмуи бўлиб, фан-техника тараққиёти деярли ҳар қандай фаолият турига таъсир кўрсатиш орқали рақобатга таъсир қилиши мумкин.

Умуман олганда, хўжалик юритувчи субъект томонидан фан-техника тараққиёти, инновация ва технологиялар ютуқларидан фойдаланиш, барқарор рақобатдош устунликларга олиб келади деган хulosага келиш мумкин. агар:

- ИТТ харажатларни камайтиришга олиб келса ёки ишлаб чиқариш ва технологияларни диверсификация қилишни чуқурлаштирса;
- ИТТ харажатлар омилига нисбатан хўжалик юритувчи субъектнинг барқарор устуворлигини таъминлай олса;
- ИТТ харажат омилини ёки унинг ўзига хослигини хўжалик юритувчи субъект фойдасига ўзгартира олса;
- ИТТ ютуқларини ўз вақтида ўзлаштириб олиш технологиянинг ўзига хос бўлганидан ташқари, етакчининг афзаллигига айлана олса;
- ИТТ хўжалик юритувчи субъектнинг умумий тузилишини такомиллаштира олишга таъсир этса.

Харажатларни стратегик бошқариш нуқтаи назаридан, технологиянинг ижобий таъсири бундай бошқарувнинг барча уч компонентини ҳисобга олган ҳолда аниқ кўринади. Умуман олганда, муаммони қиймат занжири нуқтаи назаридан кўриб чиқиш (хом ашё етказиб берувчилардан бошлаб якуний истемолчига етказиб бериладиган тайёр маҳсулотнинг қиймат яратувчи тадбирлар мажмуси) бу парадоксни аниқ кўрсатиб беради: янги технологияга ўтиш молиявий манбаатларга олиб келади, лекин сармоя киритилиши керак бўлган босқичда амалдаги нарх сиёсати бўйича қўшимча даромад олинмайди. Стратегик жойлашув нуқтаи назаридан кейинги кўриб чиқиш, янги технологияга ўтиш кейинги 10-15 йил учун позицион стратегия доирасида мажбурий эканлигини кўрсатиши мумкин. Ниҳоят, янги технологияга ўтиш фактини ўрганиш асосий таркибий харажат омилидир. Шундай қилиб, санаб ўтилган харажатларни шакллантириш омилларидан бирини фаоллаштириш қўйидаги хulosалар чиқаришга имкон беради:

- жорий харажатларни бошқариш учун, шу жумладан оператив таҳлил асосида харажатлар дараҷасини белгиловчи энг муҳим омил ишлаб чиқариш ҳажми ҳисобланади. Бундан фарқли ўлароқ, стратегик таҳлил учун ҳажм одатда харажат хатти-ҳаракатини тушунтирувчи камроқ аҳамиятли омил ҳисобланади;
- стратегик маънода харажат позициясини рақобатбардош позицияни шакллантирадиган таркибий алтернативалар нуқтаи назаридан тушунтириш муҳимроқдир;

- стратегик ривожланишга таъсир этувчи барча омиллар ҳар доим ҳам бир хил даражада мұхим әмас, лекин баъзилари (одатда бир нечтаси) ҳар қандай ҳолатда жуда мұхим бўлиши мумкин;

- ҳар бир харажат омили учун маҳсус харажатларни бошқариш тизими мавжуд, бу хўжалик юритувчи субъектнинг ўз ўрнини топиши учун мұхим аҳамиятга эга.

Ҳар қандай фаолият ижро этувчи механизм мавжуд бўлишини талаб қиласди. Тадбиркорлик фаолиятини ташкил этиш учун саноат корхоналари функционал - бўлинмаларнинг функционал ҳуқуқлари ва мажбуриятлари тўпламини ташкил қиласди. Ҳуқуқ ва мажбуриятларнинг тузилиши ва тақсимланиши бошқарув вертикали деб аталади, бу масъулиятнинг турли даражалари (бўйсуниш) билан тавсифланади, бу барча даражалар ўртасида ишончли ва самарали алоқани ўрнатади ва бу бозор шароитида бизнесни расмий бошқаришни таъминлаши керак. Бундай мослашиш механизми тарихий ривожланиш жараёнида ишлаб чиқилган, бунинг натижасида турли хил ташкилий тузилмалар шаклланган:

- функционал - барча ташкилий бўлинмаларнинг функционал асосда бўлиниши;

- бўлинма - бўлинмаларни маҳсулот бўйича тақсимлаш ва хўжалик юритувчи субъект фаолияти функцияси фақат бутун хўжалик юритувчи субъект учун умумий функцияларни бажарадиган бўлинмаларни гурухлаш белгиси сифатида ишлатилади:

- матрица - лойиҳа ёки мижоз билан ишлаш учун масъул бўлган менежерлар институтини тақсимлаш, улар ҳар қандай бўлимлардан - маҳсулотлардан тортиб функционал бўлимларгача, уларнинг фаолиятини энг оқилона ташкил этадиган мутахассисларни жалб қилишлари мумкин.

Хўжайранинг ташкилий тузилмаларидан қатъий назар, ўзаро боғлиқликлар мавжуд бўлиб, уларни шакллантириш ва танлаш учун маълум тамойиллар қўлланилади:

- функционал - функционал вазифалар асосида тақсимлаш;

- технологик - технологик занжирдаги бўғиннинг иш жойига қараб тақсимлаш;

- озиқ-овқат - маълум бир маҳсулотни (маҳсулотлар гурухини) ишлаб чиқариш, сотиш ва техник хизмат кўрсатиш асосида тақсимлаш:

- бозор - бўғин орқали хизмат кўрсатадиган мижозлар гурухи асосида шакллантириш;

- ҳудудий - жойлашуви бўйича танлаш;

- буюртма - мұайян буюртмани (loyiҳani) амалга ошириш учун маҳсус шаклланиш.

Ташкилий тузилма турли хил шаклланиш тамойилларидан ташқари, ваколатларнинг концентрацияси, раҳбарлик тури, ишлаб чиқариш тури ва атроф-муҳитнинг хусусиятлари каби омиллар таъсирида ҳам шаклланади.

Назорат назарияси постулатларидан бири режалаштирилган натижага эришиш учун ҳаракатларнинг бажарилишини назорат қилиш кераклиги ҳақидаги тезисдир. Назорат – бу мақсадни белгилаш, режалаштириш ва амалга оширишдан кейин харажатларни бошқариш механизмининг мажбурий элементидир. Бу назорат (ҳаракат) субъекти ва ушбу назорат натижасининг субъекти (бу ҳолда молиявий натижа - фойда) бир-бири билан заиф боғлиқлиги билан изоҳланади - бу икки хил обьектдир. Хўжалик юритувчи субъект фаолияти жараёнида амалга оширилган ҳаракатларни назорат қилиш орқали биз фойда олишни әмас, балки чора-тадбирлар режасининг бажарилишини таъминлаймиз. Ҳақиқий ҳаракатларни назорат қилиш ва уларнинг натижалари ўртасидаги номувофиқлик муаммосидан чиқиш йўлини излаш учун масъулият марказлари томонидан бошқариш назарияси ишлаб чиқилди (Дж.Холл, Р.Фрейзер, 2007). Бу назариянинг моҳияти қўйидагидан иборат - ўзининг функционал вазифаларини бажараётib, хўжалик юритувчи субъектнинг ҳар бир бўлинмаси ўз ҳаракатлари билан даромад ёки харажатлар улуши шаклида умумий молиявий натижага ҳисса қўшади. Молиявий ҳисса нима билан

изоҳланади деган саволга, муаллифлар шундай жавоб беришади - даромад ёки харажатлар ушбу бўлинманинг функционал мажбуриятларидан (вазифаларидан) келиб чиқиб белгиланади.

Функционал вазифаларнинг бажарилишини даромадлар ёки келтириладиган харажатлар даражаси билан боғлаш орқали ҳаракатлар ва уларнинг натижаси ўртасидаги боғлиқликни ўрнатиш мумкин. Шу билан бирга, бўлинма ўз вазифаларини бажариши (бундай ҳаракатларни бажариши) учун ўрнатилган молиявий жавобгарлик даражаси кузатилиши керак бўлган молиявий масъулият марказига (МММ) айланади. Бу даражага риоя қилиш бюджетда у учун белгиланган маълум молиявий кўрсаткичга (даромад ёки харажатлар) эришишни англатади. Бунда молиявий жавобгарлик даражаси орқали иккала ҳаракатни (функционал вазифаларни бажариш) ва уларнинг натижаларини назорат қилиш мумкин. Ушбу ёндашув билан саноат корхонасига исталган натижани, яъни режалаштирилган ҳажмдаги фойдани олиш кафолатланади.

- МММ - бизнес жараёнларининг маълум бир тўпламини амалга оширадиган, ушбу жараёнлардан олинадиган харажатлар ёки даромадларга бевосита тъсир кўрсатишга қодир бўлган ва ушбу харажатлар ва/ёки даромадлар миқдори учун жавобгар бўлган таркибий бўлинма. Молиявий жавобгарлик даражаси бюджетлар ижроси орқали назорат қилинади. Агар бирлик унга ишониб топширилган кўрсаткичларнинг қийматига таъсир қила олмаса, у молиявий ҳисоб маркази (МҲМ) мақомини олади.

- МҲМ - унинг учун ташкил этилган даромадлар ва / ёки харажатлар кўрсаткичлари ҳисобларни юритадиган таркибий бўлинма, лекин уларнинг умумий миқдори учун жавобгар эмас.

- Харажат марказлари ўзларининг функционал вазифаларини бажариш учун турли хил ресурсларни истемол қиласидиган бўлимлар назарда тутилади. Харажат марказларининг ўзига хослиги шундаки, ҳар қандай алоҳида олинган бўлинма ўз фаолиятини юритиши учун ресурсларни истемол қиласи ва шу маънода у масъулият марказларининг бошланғич, яъни энг бириничи даражасидир (A.Pardayev, Z.Pardayeva, 2019).

- Даромад марказлари ўз фаолияти орқали оладиган даромади учун масъулдир. Дастребки масъулият маркази юқорида қайд қилинганидек харажатлар марказ бўладиган бўлса, улар фақат ўз харажатлари миқдори бўйича жавобгар бўлганлар. Даромад учун масъул бўлган бирлик эса ҳам харажатлар ва ҳамда даромадлари учун жавобгар бўлади.

- Маржинал даромад марказлари (МДМ) олинган маржинал даромад (соф даромад, маржинал фойда, ялпи фойда) учун жавобгардир. Бундай ҳолда, бизнес соҳалари ўз бюджетининг даромад ва харажатлар қисмини назорат қилиб, фақат тўғридан-тўғри харажатлар нуқтаи назаридан фаолиятлари самарадорлиги учун жавобгардир. Кейин олинган даромад биринчи навбатда хўжалик юритувчи субъектнинг умумий харажатларини қоплашга, сўнгра соф фойдани шакллантиришига йўналтирилади. Маржинал даромад марказлари қути таркибий даражадаги фаолиятнинг даромадлари ва бевосита харажатлари учун масъул бўлган шунга ўхшаш марказлардан иборат бўлиши мумкин.

- Фойда маркази (ФМ) – ўз-ўзидан маълумки, бундай мақомга эга бўлган бўлинмалар олаётган фойдаси учун ҳам жавобгар ва ҳам манфаатдор бўлишади. Юқорида санаб ўтилган масъулият марказларининг бирини ёки бошқасини қачон ишлатишни билиш учун шуни ёдда тутиш керакки, хусусан фойда марказини оладиган бўлсак, фойда корхонанинг барча даромадлари ва унинг барча харажатларини таққослаш натижасида, яъни якуний молиявий натижага сифатида пайдо бўлади. Шу билан бирга, маржинал даромад алдоҳида олинган бир бўлинма даромадининг бир қисми ва ушбу

қисмга тўғри келадиган тўғридан-тўғри харажатлар ўртасидаги мувофиқликни ўрнатади ва шунинг учун оралиқ молиявий натижа ҳисобланади.

• Инвестиция марказлари (ИМ) - бутун молиявий тузилманинг юқори қисми. Улар нафақат олинган фойда ҳажми учун жавоб беради, лекин айланма маблағларни (асосий воситалар ва номоддий активлар) бошқара олади. Бу шуни англатадики, ИМ инвестицияларни жалб қилишлари, молиявий қўйилмаларни амалга оширишлари ва бунингн натижасидан олган маблағларини тасарруф этишлари мумкин. Ана шундай ҳолатларда, ИМ ушбу инвестицияларнинг даромадлилигини таъминлаши шарт ва шу билан бирга хўжалик юритувчи субъектнинг барча активлари рентабеллиги учун жавобгардир. Фойда марказидан фарқли ўлароқ, инвестиция марказлари (ИМ) худди шу хўжалик юритувчи субъектнинг энг юқори масъулит маркази бўлиб, (одатда у хўжалик юритувчи субъектларда битта, ва айнан ана шу субъектнинг ўзи бўлади), унга қўйилган барча капитал миқдори учун жавобгардир ва шунинг учун асосий воситаларни бошқариш ва шунинг учун. инвестицияларни амалга ошириш ҳуқуқига эга бўлишади. Инвестиция марказларининг масъулияти, яъни жавобгарлик даражаси ROI коэффициенти, яъни хўжалик юритувчи субъектга киритилган барча капиталнинг рентабеллиги коэффициенти билан белгиланади.

Бўлимлардан молиявий ҳисоб маарказлари (МҲМ) шакллантиришнинг учта варианти мавжуд:

- битта бўлимдан (бўлимнинг функционаллиги мустақил ва етарли функцияни бажариш учун ҳам, унинг молиявий натижаси учун ҳам ягона жавобгарликни белгилаш учун);
- бир нечта бўлинмаларни бирлаштириш орқали;
- ҳар бири алоҳида МҲМ мақомини оладиган ёки ҳар қандай бошқа молиявий ҳисбот марказларига қўшиладиган икки ёки ундан ортиқ қисмларни битта бўлимдан ажратиш орқали.

Молиявий ҳисоб марказлари қўйидаги ҳолларда бир нечта бўлинмаларни бирлаштириш орқали шакллантирилади:

- бир хил турдаги даромадлар ва/ёки харажатларга эга бўлган бир нечта бўлинмалар мавжуд бўлганда;
- ўзаро боғланган ишларни бажарадиган бир нечта бўлинмалар мавжуд бўлганда;
- технологик занжир билан бирлаштирилган бир нечта бўлимлар мавжуд бўлганда;
- бирининг иш натижалари кейингиси учун материал манбаси бўлиб хизмат қилганда ва ш.к.

- турли функцияларни бажарадиган, лекин биттасида умумий якуний натижа оладиган бир нечта бўлимлар мавжуд бўлганда. Харажатларни стратегик бошқаришни амалга ошириш хўжалик юритувчи субъектларнинг самарали ишлишини таъминлайдиган самарали воситага айланиши мумкин. Шу билан бирга, харажатлар ва уларнинг пайдо бўлиш жойлари тўғрисида объектив маълумотларни шакллантиришга алоҳида эътибор қаратиш лозим. Бундай маълумотларни олишнинг энг мақбул варианти масъулият марказлари томонидан харажатларни ҳисобга олишдир. Бу харажатларни стратегик бошқариш жараёнида муваффақиятли нарх ва ассортимент стратегияларини ишлаб чиқиш имконини беради.

5. Хуроса ва таклифлар.

Мавзу доирасида, яъни харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилишда муҳим йўналиш харажатларни ҳисобга олиш усуллари ишларидир, деган илмий хуросага келинган. Глобаллашув ва ўзаро рақобатнинг кучайиб бораётган ҳозирги шароитда амалиётчилар харажатларни ҳисобга олишда маҳсулотлар ассортиментини кенгайтириш

натижасида вужудга келадиган мураккабликларни ечиш учун стратегик бошқарув ҳисоби ва таҳлилнинг замонавий усуллари саналадиган «ABC» ҳамда «XYZ» тизимларига жиддий эътибор беришни бошладилар. Таҳлиллар ва илмий тадқиқотлар натижасига асосланган ҳолда, хўжалик юритувчи субъектларда харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини самарали тарзда ташкил қилиш учун «ABC» ҳамда «XYZ» тизимларидан интеграллашган ҳолад фойдаланиш керак, деб ҳисоблаймиз. Ҳамда бу усул самара бериши учун уни мақолада таклиф этилган кетма-кетлиқда ва “харажатлар таркибининг таҳлили борасида матрица”сидан фойдаланган ҳолда жорий этиш, мақсадга мувофиқдир.

Харажатларни бошқариш ҳамда хўжалик юритувчи субъектларда харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини ташкил қилишда муҳим ролни бошқа яна бир таркибий омил - технологияни танлаш ўйнайди.шу муносабат билан мақолада технологияни шакллантиришга таъсир этувчи омиллар гурухлаштирилди, улар ўртасидаги функционал ва стратегик боғланишлар кўрсатиб берилди.

Хўжалик юритувчи субъектларда харажатларнинг стратегик бошқарув ҳисобини самарали тарзда ташкил қилиш қилиш учун молиявий масъулият марказларини ташкил қилишга эътибор қаратиш муҳимдир, деган илмий холосага келинган. Ишда молиявий масъулият марказларининг гурухлари ва шу борада ҳозир инновацион ҳисобланадиган йўналишлари таклиф этилган.

Адабиётлар:

Pardayev A.X., Pardayeva Z.A. (2019) Boshgaruv hisobi: Darslik /A.X. Pardayev, Z.A. Pardayeva. - T.: “Iqtisod-Moliya”. -556 b.

Mark DeFond, Jinshuai Hu. (2020) The effect of fair value accounting on the performance evaluation role of earnings/ Jounal of accounting and Economics. Volume 70, issues-2-3, November-December, 101341
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410120300434?via%3Dhub>

Друри К. (2003) Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, - 665 с. – (Серия «Зарубежник учебник»). Стр. 567-569.

Керимов В.Э. (2005) Стратегический учет. Учебное пособие / В.Э. Керимов – М.: Омега-Л, 168 с

Пардаева Ш.А. (2022) Хўжалик субъектларида молиявий натижаларнинг стратегик бошқарув ҳисобини такомиллаштириш. /Монография – Т.: “Lesson Press” нашриёти, - 124 б.

Холл Дж., Фрейзер Р. (2007) За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов. -М.: Вершина.

Хахонова И.И., Хахонова Н.Н. (2013) Система стратегического учета: формирование и развитие // Фундаментальные исследования. – № 6-3. – С. 720-724;

Ҳасанов Б.А. (2004) Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш масалалари. и.ф.д. диссертацияси. –Тошкент, Банк-Молия академияси.