



ISHLAB CHIQRISH KOMPANIYALARIDA STANDART XARAJATLAR VA
FARQLAR TAHLILI: SAMARADORLIK, CHEKLOVLAR VA ZAMONAVIY
MUQOBILLAR

Yunusov Muntazir Muzaffarjon o'g'li

ISFT instituti boshqaruv va boshqaruv hisobi yo'nalishi talabasi.

Yusupov Ulug'bek

ISFT instituti menejment kafedrasi katta o'qituvchisi.

Rezyume. *Ushbu maqolada kichik va o'rta korxonalar (KO'K) ishlab chiqarish korxonalarida boshqaruv hisobining asosiy vositalari sifatida standart kalkulyatsiya va dispersiya tahlilining tizimli qiyosiy tahlili keltirilgan. Tobora o'zgaruvchan ishlab chiqarish muhiti, ta'minot zanjiridagi uzilishlar va ishlab chiqarish xarajatlariga inflyatsion bosim fonida, tadqiqotda an'anaviy standart tannarxni hisoblash modellarining amaliy ahamiyati va o'ziga xos cheklovlari o'rganiladi. Zamonaviy boshqaruv hisobi nazariyasi, kichik va o'rta biznesga yo'naltirilgan tadqiqotlarning empirik dalillari hamda Faoliyatga asoslangan tannarxni hisoblash (ABC) tamoyillariga asoslanib, ushbu maqola standart tannarxni hisoblash zamonaviy muqobil usullar yuqori darajadagi boshqaruv ma'lumotlarini taqdim etishiga qaramay, kuchli nazorat vositasi bo'lib qolayotgan sharoitlarni baholaydi. Maqolada yuqori noaniqlik mavjud bo'lgan ishlab chiqarish sharoitlarida moslashuvchan mexanizmlar sifatida moslashuvchan byudjetlashtirish va standartlarni muntazam qayta ko'rib chiqishning integratsiyalashuvi batafsil ko'rib chiqiladi.*

Kalit so'zlar: *standart xarajatlar hisobi, tafovutlar tahlili, boshqaruv hisobi, ishlab chiqarishdagi kichik va o'rta korxonalar, faoliyatga asoslangan xarajatlar hisobi, moslashuvchan byudjetlashtirish, xarajatlarni nazorat qilish, operatsion samaradorlik, materiallar narxi farqi, mehnat samaradorligi farqi.*

1. Kirish

Ishlab chiqarish korxonalarini operativ boshqarishda boshqaruv hisobi fani asosiy o'rinni egallaydi. Uning asosiy vositalari orasida standart kalkulyatsiya — mahsulot birligiga to'g'ri keladigan kutilayotgan xarajatlarning oldindan belgilangan hisob-kitobi tarixan xarajatlarni nazorat qilish, samaradorlikni o'lchash va narxlash strategiyasining asosi bo'lib xizmat qilgan. Haqiqiy xarajatlar ushbu oldindan belgilangan me'yorlardan chetga chiqqanida, dispersiya tahlili diagnostika mexanizmini ta'minlaydi, uning yordamida menejerlar asosiy sabablarni aniqlaydilar va javobgarlikni yuklaydilar.

Biroq, zamonaviy ishlab chiqarish muhitida bu tizimning ishonchliligi tobora ko'proq shubha ostiga olinmoqda. Global xomashyo narxlarining o'zgaruvchanligi, mehnat bozoridagi uzilishlar, ishlab chiqarish jarayonlaridagi jadal texnologik o'zgarishlar hamda tejamkor va o'z vaqtida ishlab chiqarish modellarining tobora keng tarqalishi statik yillik standartlarni nazorat mezonlari sifatida chalg'ituvchi holatga olib keldi. Ayniqsa,





rivojlanayotgan va o'tish iqtisodiyoti mamlakatlarida ishlab chiqarish mahsulotining asosiy qismini tashkil etuvchi kichik va o'rta korxonalar (KO'K) uchun kompleks standart kalkulyatsiya tizimini yuritishning ma'muriy yuki uning axborot qiymatidan ustun kelishi mumkin.

Ushbu tadqiqotning dolzarbligi KO'B moliya menejerlari va boshqaruv buxgalterlari duch keladigan amaliy qiyinchiliklar bilan asoslanadi: standart xarajatlar tahlili kasbiy malakalarning (CIMA, ACCA) asosiy o'quv dasturi komponenti bo'lib qolmoqda va ichki nazoratning asosi sifatida keng o'rgatiladi, biroq ilmiy adabiyotlarda uning dinamik, kam hajmli yoki yuqori darajada moslashtirilgan ishlab chiqarish muhitlarida yetarli emasligi tobora ko'proq qayd etilmoqda. Shuning uchun standart kalkulyatsiyaning samaradorligi, uning asosiy cheklovlari va mavjud muqobillarining qat'iy qiyosiy tahlili ham amaliyotchilar, ham pedagoglar uchun muhim amaliy ahamiyatga ega.

2. Usullar va materiallar

Ushbu tadqiqotning uslubiy asosi klassik boshqaruv hisobi nazariyasini - asosan Horngren, Datar va Rajan asarlarida rasmiylashtirilgan standart xarajatlar tizimini - Kaplan va Anderson tomonidan ilgari surilgan Faoliyatga asoslangan xarajatlar bo'yicha adabiyotlardan olingan zamonaviy tanqidlar bilan uyg'unlashtiradi. Tahlilning empirik jihati quyidagilarga asoslanadi:

1. CIMA Global boshqaruv buxgalteriya hisobi tamoyillari hisobotlari va IFAC KO'K qo'mitasi nashrlaridan olingan **so'rovnomaga asoslangan dalillar** turli o'lchamdagi ishlab chiqarish korxonalarida standart xarajatlarni hisoblashning haqiqiy qabul qilinish darajasi va qabul qilingan foydaliligini hujjatlashtiradi.

2. O'tish iqtisodiyoti mamlakatlarida boshqaruv hisobi amaliyoti bo'yicha mualliflar tomonidan olib borilayotgan tadqiqotlar doirasida ko'rib chiqilgan O'zbekiston va Markaziy Osiyo oziq-ovqat ishlab chiqarish korxonalarining uzoq muddatli tadqiqotlaridan olingan **qiyosiy xarajatlar ma'lumotlari**.

3. **Dispersiya dekompozitsiyasini modellashtirish** real ishlab chiqarish ssenariylariga moslashtirilgan illyustrativ raqamli misollardan foydalangan holda, inflyatsiya va o'zgaruvchan xomashyo narxlari sharoitida standart va haqiqiy xarajatlar o'rtasidagi farqni matematik jihatdan namoyish etish imkonini beradi.

Tahliliy asos standart xarajatlarni rejalashtirish va nazorat vositalarining kengroq manzarasida joylashtiradi, uning samaradorligini to'rt yo'nalishda baholaydi: xarajatlarning aniqligi, motivatsion ta'sir, ma'muriy samaradorlik va strategik muvofiqlik.

3. Tadqiqot natijalari va muhokamasi

3.1. Standart kalkulyatsiyaning arxitekturasi va operatsion mantig'i

Standart kalkulyatsiya tannarxning har bir elementi — bevosita materiallar, bevosita mehnat va ishlab chiqarish xarajatlari uchun birlik hisobida oldindan belgilangan xarajatlar me'yori tamoyili asosida ishlaydi. Bu me'yorlar byudjetda ko'zda tutilgan mahsulot hajmiga ko'paytirilganda, ishlab chiqarishning me'yoriy tannarxini beradi va u keyinchalik haqiqiy qilingan xarajatlar bilan taqqoslanadi. Olingan tafvutlar og'ish manbasini ajratib olish uchun



muntazam ravishda narx (yoki stavka) va foydalanish (yoki samaradorlik) tarkibiy qismlariga ajratiladi.

To'g'ridan-to'g'ri materiallar uchun umumiy tafovut materiallar narxining farqi (MPV) — material birligining haqiqiy va standart narxi o'rtasidagi farqni aks ettiruvchi hamda sarflangan materialning haqiqiy va standart miqdori o'rtasidagi farqni aks ettiruvchi materiallardan foydalanish farqi (MUV) ga ajratiladi. Parallel dekompozitsiya to'g'ridan to'g'ri mehnatga nisbatan qo'llaniladi, bu esa mehnat darajasi dispersiyasi va mehnat samaradorligi dispersiyasini beradi. Qo'shimcha xarajatlar farqlari, ayniqsa absorbsiya xarajatlarini hisoblashda, qo'shimcha murakkabliklarni keltirib chiqaradi, bu yerda doimiy qo'shimcha xarajatlar farqlari qo'shimcha ravishda xarajat va hajm kichik farqlariga bo'linadi, ikkinchisi esa quvvat va samaradorlik tarkibiy qismlariga ajratiladi.

Ushbu tizimning axborot quvvati boshqaruv e'tiborini nazorat qilinadigan samaradorlik bo'shliqlariga yo'naltirish qobiliyatidadir. Ijobiy MPV samarali xarid muzokaralari yoki bozorning tasodifiy harakatini bildiradi; salbiy MUV esa material isrofgarchiligi, sifat nuqsonlari yoki maqbul bo'lmagan ishlab chiqarish usullarini ko'rsatadi. Ushbu diagnostik aniqlik standart kalkulyatsiyaning boshqaruv hisobi o'quv dasturlari va amaliyotida doimiy ravishda mavjud bo'lishining asosiy asosidir.

3.2. Dinamik KO'B muhitidagi tuzilmaviy cheklovlar

O'zining tahliliy nafisligiga qaramay, standart tannarxni hisoblash o'zgaruvchan xomashyo bozorlari, qisqa ishlab chiqarish davrlari va cheklangan ma'muriy imkoniyatlar bilan ajralib turadigan kichik va o'rta biznes ishlab chiqarish sharoitlarida ayniqsa keskin bo'lgan tizimli cheklovlarga ega:

- **Standart po'latlik.** Yillik standartlar belgilanganidan so'ng, tovar narxlari yoki ish haqi stavkalari yil o'rtasida sezilarli darajada o'zgarganda, tezda o'zining vakillik kuchini yo'qotadi. Bunday sharoitda og'ishlar operatsion faoliyatni emas, balki bozor harakatlarini aks ettiradi va ularni nazorat signallari sifatida chalg'ituvchi holatga keltiradi. Masalan, O'zbekistondagi qayta ishlangan oziq-ovqat mahsulotlari ishlab chiqaruvchisi 2022-2023-yillarda quritilgan o'rik va qadoqlash materiallari narxining 30-40 foizga oshishini boshdan kechirdi, bu esa o'sha yillar boshida o'rnatilgan standartlarni uchinchi chorakka kelib amaliy jihatdan ahamiyatsiz qilib qo'ydi.

- **Xulq-atvor buzilishi.** Standart xarajatlar hisobi, menejerlar asosan tafovutli samaradorlik asosida baholanganda, noto'g'ri rag'batlarni keltirib chiqaradi. Xarid menejerlari narxlarning qulay farqlanishiga erishish uchun katta hajmli buyurtmalarni afzal ko'rishlari mumkin, bu esa ortiqcha zaxiralar va bog'langan aylanma mablag'larni keltirib chiqaradi. Ishlab chiqarish menejerlari material sarfini vaqtincha oshiradigan, ammo uzoq muddatli chiqindilarni kamaytiradigan sifatni oshirishga qarshilik ko'rsatishi mumkin.

- **Qo'shimcha xarajatlarni taqsimlashning o'zboshimchaligi.** An'anaviy hajmga asoslangan ustama xarajatlarni o'zlashtirish - doimiy xarajatlarni to'g'ridan-to'g'ri mehnat soatlari yoki mashina soatlari asosida taqsimlash - ko'p mahsulotli kichik va o'rta korxonalarda mahsulot tannarxi ma'lumotlarini muntazam ravishda buzib ko'rsatadi. Yuqori





TANQIDIY NAZAR, TAHLILY TAFAKKUR VA INNOVATSION G'OYALAR



hajmli standart mahsulotlar kichik hajmli maxsus buyurtmalarni subsidiyalaydi, bu esa narx belgilashda xatoliklarga olib keladi, bu esa birinchi turdagi mahsulotlarning rentabelligini pasaytiradi va foydali ixtisoslashuvga to'sqinlik qiladi.

- **Ma'muriy javobgarlik.** Keng qamrovli standart xarajatlarni hisoblash tizimini yuritish katta resurslarni talab qiladi: standartlarni davriy ravishda qayta ko'rib chiqish, haqiqiy manbalar bo'yicha batafsil ma'lumotlarni to'plash va tafovutlarni muvofiqlashtirish. Cheklangan buxgalteriya xodimlariga ega bo'lgan kichik va o'rta korxonalar uchun bu resurslarni yuqori qiymatli tahliliy faoliyatlardan chalg'itishi mumkin.

3.3. Kalkulyatsiya yondashuvlarining qiyosiy tahlili

1-jadval. KO'B ishlab chiqarishida standart kalkulyatsiya va muqobil boshqaruv hisobi yondashuvlarining qiyosiy tahlili

Taqqoslash mezonlari	Standart xarajatlar	Faoliyatga asoslangan tannarxni hisoblash (ABC)	Doimiy standartlarga asoslangan moslashuvchan byudjetlashtirish
Narx aniqligi	O'rtacha — faqat joriy standartlar mavjud bo'lgandagina amal qiladi	Yuqori — xarajatlar hajmlarga emas, balki faoliyatga bog'liq	Yuqori — joriy sharoitlarni aks ettirish uchun yangilangan standartlar
Ma'muriy murakkablik	O'rtacha - davriy standartlashtirishni talab qiladi	Yuqori — faoliyatni aniqlash va drayver tahlili	O'rtacha-yuqori — tez-tez qayta ko'rib chiqish talab etiladi
O'zgaruvchan resurs xarajatlariga moslik	Past — yillik standartlar tez eskiradi	O'rtacha — faollik ko'rsatkichlari qayta ko'rib chiqishni talab qiladi	Yuqori — barqaror standartlar bozor o'zgarishlariga moslashadi
Samaradorlikni o'lchash aniqligi	Yuqori — aniq dispersiyali dekompozitsiya tizimi	O'rtacha — faoliyat samaradorligi o'lchanadigan	O'rtacha — ko'rsatkichlar o'zgarib, tendensiyalar tahlilini qiyinlashtiradi
Kichik va o'rta biznes uchun moslik	O'rtacha — barqaror, yuqori hajmli ishlab chiqarishga mos keladi	Pastdan o'rtachagacha - amalga oshirish xarajatlari ko'pincha yuqori bo'ladi	Yuqori — pragmatik gibrud yondashuv





3.4. Xulq-atvor va strategik jihatlar

Dispersiyalarni hisoblashning texnik arifmetikasidan tashqari, boshqaruv hisobi bo'yicha adabiyotlarda xarajatlar tizimini loyihalashning xulq-atvor va strategik oqibatlariga tobora ko'proq e'tibor qaratilmoqda. Boshqaruv samaradorligini baholashning asosiy asosi sifatida qo'llaniladigan standart xarajatlar hisob-kitobi bir qator halokatli tashkiliy dinamikalarni keltirib chiqarishi mumkin.

Dispersiyalarni minimallashtirishga bo'lgan e'tibor, ayniqsa, salbiy tafovutlar boshqaruv nazoratini yuzaga keltiradigan tashkilotlarda, Kaplan va Norton proaktiv doimiy yaxshilanishni rag'batlantirmaydigan "istisno asosida boshqaruv" madaniyatini keltirib chiqaradi. Jarayonni qayta loyihalash yoki ta'minotchilarni rivojlantirishga kuch sarflashi mumkin bo'lgan menejerlar, buning o'rniga, qulay farqlarni osonroq yaratish uchun tafovutlarni hisoblash manbalarini manipulyatsiya qilishga e'tibor qaratishlari mumkin (masalan, byudjetni belgilash jarayonida standart material ajratmalarini oshirish).

Faoliyatga asoslangan tannarxni hisoblash ustama xarajatlarni taqsimlashdagi buzilishlarni bartaraf etadi, ammo o'ziga xos murakkabliklarni keltirib chiqaradi: xarajatlar omillarini aniqlash, faoliyatni xaritalash va mahsulot tarkibini o'zgartirish orqali tizimni qo'llab-quvvatlash aksariyat kichik va o'rta korxonalar ichida mavjud bo'lmagan tahliliy qobiliyatni talab qiladi. Zamonaviy amaliyotdan kelib chiqadigan pragmatik sintez gibrid yondashuv bo'lib, u qo'shimcha xarajatlarni taqsimlash uchun soddalashtirilgan ABCni to'g'ridan-to'g'ri xarajatlar elementlari uchun choraklik standart qayta ko'rib chiqishlar bilan birlashtiradi, bu esa farqlarni hisoblashdan oldin haqiqiy ishlab chiqarish hajmiga muvofiq etalon ko'rsatkichni moslashtiradigan moslashuvchan byudjet modellari bilan qo'llab-quvvatlanadi.

Bunday yondashuv dispersion tahlilning motivatsion aniqligini saqlab qoladi - menejerlar hali ham mazmunli mezon asosida baholanadi - shu bilan birga eskirgan standartlar va ixtiyoriy hajmga asoslangan qo'shimcha xarajatlar tufayli yuzaga keladigan buzilishlarni bartaraf etadi. Mualliflar tomonidan o'rganilgan Markaziy Osiyoning ishlab chiqarish sohasidagi kichik va o'rta korxonalaridan olingan empirik ma'lumotlar shuni ko'rsatadiki, choraklik standart qayta ko'rib chiqish sikllarini qo'llagan korxonalar ishlab chiqarish va xaridlar bo'yicha menejerlar orasida o'z xarajatlar hisobotlarining dolzarbligiga sezilarli darajada yuqori ishonch bildirgan.

4. Xulosa va amaliy tavsiyalar

Tahlil shuni ko'rsatadiki, standart xarajatlar tahlili tahliliy jihatdan kuchli va pedagogik jihatdan izchil bo'lsa-da, zamonaviy ishlab chiqarish KO'klariga xos bo'lgan dinamik xarajatlar sharoitida samarali qolish uchun maqsadli moslashtirishni talab qiladi. Sarf-xarajatlarning o'zgaruvchan sharoitida yillik standartlarni mexanik tarzda qo'llash noto'g'ri samaradorlik signallarini keltirib chiqaradi, narx qarorlarini buzib ko'rsatadi va samarasiz boshqaruv rag'batlarini keltirib chiqaradi. Biroq, muqobil variant standart xarajatlar tizimidan butunlay voz kechish emas, balki uni pragmatik gibridlash orqali rivojlantirishdir.





Moslashtirilgan standart kalkulyatsiyani kichik va o'rta biznesni boshqarish buxgalteriya hisobi amaliyotiga muvaffaqiyatli joriy etish uchun quyidagi ketma-ket tavsiyalar taklif etiladi:

4. **Har chorakda standartlarni qayta ko'rib chiqish sikllarini joriy etish:** To'g'ridan-to'g'ri material standartlari kamida har chorakda qayta ko'rib chiqilishi va yangilanishi, bunda tasdiqlangan yetkazib beruvchilar kotirovkalaridan olingan joriy bozor narxlari hisobga olinishi lozim. Bu dispersion tahlilning nazorat funksiyasini saqlab qoladi va operatsion samaradorlik bilan bog'liq bo'lmagan bozor harakatlari keltirib chiqaradigan shovqinni bartaraf etadi.

5. **Dispersiyani hisoblashdan oldin moslashuvchan byudjetlashtirishni amalga oshiring:** Haqiqiy xarajatlar bilan taqqoslashdan oldin byudjetni qayta belgilash uchun haqiqiy ishlab chiqarish hajmlaridan foydalanish lozim. Hajmlar sezilarli darajada farq qilganda, belgilangan byudjetga nisbatan farqlarni hisoblash hajmga bog'liq xarajat o'zgarishlarini samaradorlik o'zgarishlari bilan chalkashtirib yuboradi.

6. **Qo'shimcha xarajatlarni faoliyatga asoslangan xarajatlar to'plamlariga ajratish:** Hatto soddalashtirilgan ikki yoki uch fondli ABC yondashuvi - mashina, mehnat va buyurtmalarni qayta ishlash xarajatlarini ajratish - ko'p mahsulotli kichik va o'rta korxonalarda keng qamrovli ABCni to'liq joriy etish yukisiz mahsulot xarajatlarining aniqligini sezilarli darajada oshiradi.

7. **Unumdorlikni baholashni qisqa muddatli tafovut natijalaridan ajratish:** Moliyaviy tafovutlarni sifat, yetkazib berish va chiqindi ko'rsatkichlari bilan to'ldiradigan muvozanatli ko'rsatkichlar jadvali yoki operatsion KPI tizimlari boshqaruv samaradorligini baholash uchun yanada to'liq va motivatsion jihatdan asosli asos yaratadi.

Adabiyotlar

1. Horngren C.T., Datar S.M., Rajan M.V. Xarajatlar hisobi: boshqaruvga urg'u berish. 16-nashr. Pearson, 2021. 944 b.
2. Kaplan R.S., Anderson S.R. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review Press, 2007-yil. 285 b.
3. CIMA global boshqaruv hisobi tamoyillari. Chartered Institute of Management Accountants, 2014-yil. 48 b.
4. Druri K. Menejment va xarajatlar hisobi. 10-nashr. Cengage Learning, 2018. 832 b.
5. IFAC Kichik va o'rta amaliyotlar qo'mitasi. KO'B rivojlanishini qo'llab-quvvatlashda boshqaruv hisobining o'rni. Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi, 2018-yil. [Elektron resurs].

