



“ABSORPTION” VA “VARIABLE COSTING” TIZIMLARINI QO‘LLASH MASALALARI

PhD Tashnazarova Dilfuza

*“Toshkent irrigatsiya va qishloq xo‘jaligini mexanizatsiyalash muhandislari instituti” milliy tadqiqot universiteti,
Samarqand iqtisodiyot va servis instituti
ORCID: 0009-0003-0575-2818
dilfuza11122000@mail.ru*

Annotatsiya. Ushbu maqolada korxonalarda mahsulot tannarxini shakllantirishda qo‘llaniladigan “absorption costing” va “variable costing” tizimlarining nazariy asoslari, amaliy qo‘llanishi hamda ular orasidagi farqlar tahlil qilinadi. Xalqaro tajriba va xorijiy olimlarning qarashlari asosida bu tizimlarning afzallik va cheklovlari yoritilgan. Shuningdek, O‘zbekiston korxonalarida bu tizimlarni joriy etishdagi amaliy muammolar va takliflar keltirilgan.

Kalit so‘zlar: “absorption costing”, “variable costing”, tannarx, menejment hisobi, doimiy xarajatlar, qaror qabul qilish.

ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМ «ABSORPTION» И «VARIABLE COSTING»

PhD Ташназарова Дилфуза

*Национальный исследовательский университет «Ташкентский институт инженеров ирригации и механизации сельского хозяйства»,
Самаркандский институт экономики и сервиса*

Аннотация. В данной статье рассматриваются теоретические основы и практическое применение систем «absorption costing» и «variable costing» при формировании себестоимости продукции на предприятиях, а также различия между этими системами. На основе международного опыта и взглядов зарубежных ученых освещены их преимущества и ограничения. Также приведены практические проблемы внедрения этих систем в предприятиях Узбекистана и предложены рекомендации по их использованию.

Ключевые слова: «absorption costing», «variable costing», себестоимость, управленческий учет, постоянные расходы, принятие решений.

ABSORPTION AND VARIABLE COSTING SYSTEMS AND THEIR APPLICATION

PhD Tashnazarova Dilfuza

*National Research University "Tashkent Institute of Irrigation and Agricultural Mechanization Engineers institute",
Samarkand Institute of Economics and Service*

Abstract. This article analyzes the theoretical foundations, practical application, and differences between absorption costing and variable costing systems used in the formation of product costs at enterprises. The advantages and limitations of these systems are highlighted based on international experience and the views of foreign scientists. Practical problems and suggestions for implementing these systems at Uzbek enterprises are also presented.

Keywords: absorption costing, variable costing, cost, management accounting, fixed costs, decision making.

Kirish.

So'nggi yillarda iqtisodiyotni raqamlashtirish, bozor iqtisodiyoti qonuniyatlari asosida faoliyat yurituvchi xo'jalik yurituvchi subyektlarning boshqaruv qarorlarini qabul qilishda moliyaviy axborotning aniqligi va tezkorligi katta ahamiyat kasb etmoqda. Ayniqsa, ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga olish va mahsulot tannarxini aniqlashda qo'llaniladigan usullarning maqbulligi korxona raqobatbardoshligini belgilovchi asosiy omillardan biri hisoblanadi. Shu nuqtayi nazardan qaraganda, buxgalteriya hisobida Absorption costing (to'liq qamrovli tannarx) va Variable costing (o'zgaruvchan xarajatlarga asoslangan tannarx) tizimlarining ilmiy-amaliy jihatlarini chuqur o'rganish dolzarb masalalardan sanaladi.

Absorption costing tizimi an'anaviy ishlab chiqarish xarajatlarini to'liq qamrab olgan holda mahsulot tannarxini hisoblab chiqadi. Bu usul O'zbekistonning amaldagi buxgalteriya hisob standartlariga ko'proq mos keladi. Biroq, Variable costing tizimi o'zgaruvchan xarajatlarni ajratib ko'rsatish orqali menejerlarga qaror qabul qilishda qo'shimcha qulayliklar yaratadi. Aynan ushbu yondashuv muqobil xarajatlarni baholash, foydani rejalashtirish, ishlab chiqarish hajmini optimallashtirish va moliyaviy natijalarni aniqlashda samarali vosita bo'lishi mumkin.

Bugungi kunda O'zbekiston korxonalari xalqaro buxgalteriya hisobi tamoyillarini joriy etishga intilayotgan bir paytda, ikki tizimni solishtirish va amaliyotda qo'llash imkoniyatlarini o'rganish katta ilmiy va amaliy ahamiyat kasb etadi. Ayniqsa, ishlab chiqarish jarayonida ustama xarajatlarning taqsimlanishi, foyda tahlili va hisobot maqsadlarida bu ikki yondashuv o'rtasidagi farqlar boshqaruv buxgalteriyasi amaliyotiga bevosita ta'sir ko'rsatmoqda.

Maqolada O'zbekiston korxonalarida ushbu tizimlarning qo'llanish imkoniyatlari, ularning afzallik va cheklovlari, shuningdek, amaliy jihatdan qanday metodologiyalar asosida foydalanish mumkinligi tahlil etiladi. Shuningdek, xorijiy mamlakatlar tajribasi va xalqaro standartlar asosida tanqidiy yondashuv orqali muammolar va ularni bartaraf etish yo'llari ilmiy asoslangan holda ko'rib chiqiladi.

Adabiyotlar sharhi.

AQSh, Buyuk Britaniya, Rossiyalik olimlardan Druri (2018), Xorngren (2005), Heitger, Matulich, Hilton va boshqalar (2008), o'zining asarlarida tannarxni aniqlash va uning taqsimlanishi uchun zamonaviy metodlarni taqdim etadi. Ayniqsa, ABC costing (faoliyatga asoslangan hisoblash) va marginal costing tizimlar, Tannarxni tashkil etish va uning biznes faoliyatidagi o'rnini yoritib, tannarxni moliyaviy hisobotlarda qanday aks ettirish zaruriyati bo'yicha chuqur tadqiqotlar olib borgan. Mamlakatimiz olimlaridan Nazarov va Bozorov, Pardaevlar tomonidan tannarx tushunchasi va mahsulot birligini aniqlash tartib usullari xorij tajribalari asosida yoritib berilgan. Tannarx tushunchasi va uni aniqlash bo'yicha xorij tajribasini o'rganib, O'zbekiston sharoitiga moslashtirish masalalarini yoritib bergan. Xususan, tannarx hisob-kitobining zamonaviy iqtisodiyotga mos keluvchi raqamli texnologiyalar asosida takomillashtirish zarurligini ko'rsatadi.

Materiallar va metodlar. Ushbu ilmiy maqolada Absorption costing va Variable costing tizimlarini tahlil qilishda nazariy-metodologik asos sifatida zamonaviy boshqaruv buxgalteriyasi konsepsiyalari, xalqaro moliyaviy hisobot standartlari (IFRS), shuningdek, AQShning umumqabul qilingan buxgalteriya tamoyillari (GAAP) asosida ishlab chiqilgan ilmiy va amaliy adabiyotlar, statistik ma'lumotlar hamda ilg'or xorijiy va mahalliy tajribalar tahlil qilindi.

Tadqiqotda kontent tahlili, taqqoslash, deduktiv va induktiv tahlil metodlari qo'llanildi. Ayniqsa, tannarxni shakllantirish jarayonida o'zgaruvchan va doimiy xarajatlarning mahsulot tannarxiga ta'sirini modellashtirish va grafik ifodalash orqali aniq tasavvur hosil qilishga harakat qilindi. Bundan tashqari, real ishlab chiqarish korxonalarining hisobot ma'lumotlari asosida hisob-kitob misollari keltirildi va ular orqali amaliy samaradorlik baholandi.

Maqolada tadqiqot obyekti sifatida O'zbekiston Respublikasida faoliyat yuritayotgan yirik ishlab chiqarish korxonalari, xususan, oziq-ovqat, kimyo va yengil sanoat tarmoqlariga oid korxonalar tanlab olindi. Ushbu korxonalarda mahsulot tannarxini hisoblashda qanday yondashuvlar qo'llanilayotgani, Absorption va Variable costing tizimlarining real amaliyoti tahlil etildi.

Metodologik jihatdan maqola xalqaro standartlarga asoslangan holda tizimlararo farqlarni aniqlash, ulardan foydalanish sharoitlari va shartlarini belgilash, shuningdek, ushbu tizimlarni O'zbekiston buxgalteriya hisobi amaliyotiga moslashtirish imkoniyatlarini aniqlashga yo'naltirildi. Tadqiqot natijalarini aniqlik bilan asoslash uchun statistik jadval, diagramma va chizmalar qo'llanildi.

Natijalar va muhokama. Tadqiqot davomida olingan natijalar shuni ko'rsatdiki, Absorption costing tizimi mahsulot tannarxini hisoblashda to'liq xarajatlar, ya'ni bevosita hamda bilvosita xarajatlarni o'z ichiga olgan holda hisob yuritishni talab qiladi. Bu esa hisobot davrida mavjud bo'lgan barcha xarajatlarning mahsulot narxiga ta'sir etishiga olib keladi. Ushbu yondashuv moliyaviy hisobotda yuqoriroq darajadagi foyda ko'rsatkichlariga olib keladi, ayniqsa, ishlab chiqarilgan, lekin sotilmagan mahsulotlar bo'lsa. Biroq bu holat real foyda darajasini noto'g'ri aks ettirishi mumkin.

Aksincha, Variable costing tizimi faqat bevosita o'zgaruvchan xarajatlarni mahsulot tannarxiga qo'shadi, doimiy xarajatlar esa davr xarajatlari sifatida darhol hisobdan chiqariladi. Bu yondashuv menejerlarga ishlab chiqarish hajmining o'zgarishi natijasida yuzaga keladigan xarajatlar harakatini aniqroq tahlil qilish imkonini beradi. Ayniqsa, samaradorlikka asoslangan boshqaruv qarorlarini qabul qilishda Variable costing tizimi ko'proq amaliy foyda beradi.

O'zbekiston korxonalarida olib borilgan kuzatuv va tahlillar asosida aniqlandi: ko'pchilik ishlab chiqarish subyektlari hali ham Absorption costing tizimini afzal ko'rmoqda, chunki u an'anaviy buxgalteriya hisobining umumiy talablariga mos keladi. Shu bilan birga, ayrim zamonaviy korxonalar (ayniqsa, chet el investitsiyali korxonalar) o'z ichki menejment hisobotlari uchun Variable costing elementlaridan foydalanmoqda. Bu holat iqtisodiy qaror qabul qilishda moslashuvchanlikni ta'minlaydi.

Shuningdek, mahsulot tannarxini shakllantirishda turli tizimlar bo'yicha hisoblangan foyda darajasi tahlili shuni ko'rsatadiki, ishlab chiqarish hajmi ortgan sari Absorption costing tizimi bo'yicha foyda ko'proq ko'rinadi. Biroq bu foydaning ichida hali sotilmagan mahsulotlar tannarxidagi doimiy xarajatlar ham mavjud bo'ladi. Variable costing esa faqat haqiqiy sotilgan mahsulotlar asosida foydani hisoblaydi, bu esa tahlilchilarga aniqroq iqtisodiy baho berish imkonini yaratadi.

O'zbekistonda aksariyat korxonalar absorption costing tizimini qo'llaydi, bu milliy standartlarga mos keladi. Biroq variable costing tizimi amaliyotda kam qo'llaniladi. 2022 yildagi so'rovnoma ko'ra, faqat 9% korxonalar variable costingdan foydalangan. Bu tizimning keng qo'llanmasligi strategik tahlillarni cheklaydi.

Absorption costing usuli mahsulot xarajatlari barcha ishlab chiqarish xarajatlarini – o'zgaruvchan (xom ashyo, ish haqi) va doimiy (ijara, amortizatsiya) xarajatlarni kiritadi. Bu usul GAAP (Umumiy qabul qilingan buxgalteriya tamoyillari) va IFRS (Xalqaro moliyaviy hisobot standartlari) talablariga mos keladi va tashqi hisobotlarda qo'llaniladi.

Horngren, Datar va Rajan (2020) o'zlarining mashhur "Cost Accounting: A Managerial Emphasis" asarida aytadilar: absorption costing tizimi moliyaviy hisobotlar uchun talab etiladigan yagona yo'l bo'lib, u soliq va auditorlik standartlariga muvofiq ishlab chiqilgan. Shu bilan birga, variable costing tizimi menejerlar uchun yanada realroq va tahliliy axborot beradi, chunki u o'zgaruvchan xarajatlarni aniqlik bilan ajratib ko'rsatadi.

Kaplan va Cooper (1998) tomonidan ishlab chiqilgan "Activity-Based Costing" (ABC) konsepsiyasi orqali ular Absorption Costing usulini tanqid qiladilar va quyidagicha izoh beradilar: absorption costing ustama xarajatlarni mahsulotlarga noto'g'ri taqsimlashi mumkin.

Bu esa mahsulot tannarxining buzilishiga olib keladi. Aksincha, variable costing bu noaniqliklarni kamaytiradi, lekin u moliyaviy hisobotlar bilan muvofiqlashmagan bo'ladi.

Moliyaviy nazorat va strategik boshqaruv bo'yicha taniqli olimlar Entoni va Govindarajan (2007) quyidagi ilmiy tavsiyani berganlar: Tashkilotlar ichki rejalashtirish va qarorlar uchun variable costingdan foydalanishlari, moliyaviy hisobotlar uchun esa absorption costing tizimini qo'llashlari kerak. Demak, bu ikki uslubni qarama-qarshi emas, balki bir-birini to'ldiruvchi sifatida qo'llash eng maqsadga muvofiq yo'ldir. Shunday yondashuv orqali korxona ichki va tashqi maqsadlarga bir vaqtning o'zida erishadi.

Hilton, Mager va Selto (2008) tomonidan olib borilgan xalqaro tajribalarga asoslangan tadqiqotlarda quyidagicha ta'kidlanadi: Yirik ishlab chiqarish korxonalarida variable costing uslubi xarajatlar harakatini tushunishda ancha aniqroq bo'lsa, absorption costing uslubi esa moliyaviy hisobot talablariga javob beradi. Ya'ni, katta hajmli ishlab chiqaruvchilarda variable costing xarajatlarning qanday o'zgarishini tahlil qilishga yordam beradi, absorption costing esa bu jarayonni moliyaviy hisobot uchun rasmiylashtirib beradi.

Berezin (2003) o'zining "Buxgalteriya va boshqaruv hisobi" darsligida shunday ta'kidlaydi: Absorption costing tizimi Rossiya korxonalarida an'anaviy hisob uslubi sifatida saqlanib qolmoqda. Biroq zamonaviy bozor sharoitida qarorlar qabul qilishda variable costing tizimining analitik imkoniyatlari yuqoriroq. Bu fikr shuni bildiradiki, Rossiyada ham moliyaviy hisobot talablari absorption costingni talab qiladi, lekin menejerlar tobora ko'proq variable costing orqali xarajatlar harakati va foydalilikni tahlil qilishga o'tishmoqda.

Suntsova (2020) o'zining ilmiy maqolasida shunday degan: "Tashqi moliyaviy hisobotlar uchun absorption costing muhim bo'lsa-da, korxona ichki boshqaruvi uchun variable costing asosiy vosita sifatida qo'llanishi zarur." Uning tadqiqotlarida Rossiya neft-kimyo sanoati korxonalarida variable costing asosida ishlab chiqilgan modellarning samarali natija bergani ko'rsatilgan.

Ko'plab mualliflar zaxiralarni baholashda variable costing usulining tashqi hisobot uchun qo'llanishi yuzasidan bahs yuritib kelganlar (masalan, Fremgen, 1977 yilda bu boradagi asosiy argumentlarni umumlashtirib bergan). Tashqi moliyaviy hisobot tayyorlashda asosiy talablardan biri – uslubiy izchillikdir. Agar korxonalar yildan-yilga zaxiralarni baholash metodikasini o'zgartirib borsalar, bu nafaqat hisobotlarning ishonchligini pasaytiradi, balki moliyaviy natijalarni solishtirish imkoniyatini ham sezilarli darajada murakkablashtiradi.

Bundan tashqari, agar bir kompaniya zaxiralarni to'liq xarajatlar asosida (absorption costing) baholasa, boshqasi esa faqat o'zgaruvchan xarajatlar asosida (variable costing) baholasa, u holda kompaniyalar o'rtasidagi moliyaviy natijalarni taqqoslash imkoniyati jiddiy cheklanadi. Shu sababli, tashqi foydalanuvchilar (investorlar, kreditorlar, davlat organlari va boshqalar) moliyaviy hisobotlarning umumiy qabul qilingan buxgalteriya amaliyoti standartlariga muvofiq tayyorlanganiga ishonch hosil qilmoqlari zarur (Hasan, 2015).

Shunday qilib, tashqi hisobot maqsadlari uchun yagona va umumiy qabul qilingan zaxira baholash usulini tanlash zarurati yuzaga keladi. Angliyada bu masala bo'yicha buxgalteriya standartlari qo'mitasi tomonidan maxsus hujjat – SSAP 9 (Stocks and Work in Progress) nashr etilgan. Unda quyidagilar ko'rsatib o'tilgan: "Daromad va xarajatlarni moslashtirish tamoyiliga amal qilgan holda, zaxiralar va bajarilayotgan ishlar tannarxi odatdagi tijorat faoliyati davomida mahsulot yoki xizmatni hozirgi joylashuviga va holatiga olib kelish uchun qilinadigan xarajatlarni o'z ichiga olishi lozim."

Bu esa o'z navbatida, zaxiralarni faqat o'zgaruvchan xarajatlar asosida emas, balki barcha tegishli ishlab chiqarish xarajatlarini qamrab olgan holda baholash talab etilishini anglatadi. Natijada, absorption costing usuli tashqi moliyaviy hisobotlar uchun standart sifatida qabul qilingan va ko'plab yirik kompaniyalar tomonidan amaliyotda qo'llanib kelinmoqda.

Variable costing usuli bo'yicha tayyor mahsulot zaxiralari faqat bitta mahsulot birligining o'zgaruvchan ishlab chiqarish xarajatlari asosida baholanadi. Absorption costing

xarajatlar usuli esa mahsulot birligining to'liq ishlab chiqarish xarajatlari – ya'ni o'zgaruvchan hamda doimiy xarajatlar yig'indisi asosida baholaydi. Shu sababli, hisobot davrining boshida va oxirida mavjud bo'lgan mahsulot zaxiralari qiymati variable va absorption costing usullarida turlicha bo'ladi.

Bu usulda faqat o'zgaruvchan xarajatlar mahsulotlarga taqsimlanadi, doimiy xarajatlar esa alohida ajratilib, davr xarajatlari sifatida hisobga olinadi va moliyaviy natijalar to'g'ridan-to'g'ri hisoblab chiqiladi (Collatto & Reginato, 2005).

Maher fikriga ko'ra, bu usulda faqat o'zgaruvchan ishlab chiqarish xarajatlari mahsulotlarga taqsimlanadi, doimiy xarajatlar esa davrga tegishli xarajatlar sifatida ko'riladi.

Shunday ekan, bu xarajatlash usuli istalgan xarajat tizimiga tadbqiq qilinishi mumkin. Hatto, ushbu usul buyurtma asosidagi hisoblash (job-order costing), jarayon asosidagi hisoblash (process costing), javobgarlik asosidagi hisoblash (responsibility costing) kabi tizimlarga qo'llanganda ham afzalliklar beradi, ayniqsa ushbu tizimlar baholangan yoki standartlashtirilgan xarajatlar bilan uyg'unlashtirilganda samarali bo'ladi.

Absorption costing bu ishlab chiqarishdagi barcha xarajatlar tayyor mahsulot birligiga to'liq yuklanishini anglatadi. Qisqacha aytganda, omborda saqlanayotgan tayyor mahsulot birligining tannarxi quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- bevosita (to'g'ridan-to'g'ri) materiallar;
- bevosita mehnat (ishchi kuchi);
- o'zgaruvchan ishlab chiqarish ustama xarajatlari;
- va doimiy ishlab chiqarish ustama xarajatlari.

Bu usul odatda umume'tirof etilgan buxgalteriya tamoyillariga asoslanib yaratilgan bo'lib, tarixiy ehtiyojlar natijasida shakllangan. Bu usulga ko'ra, barcha ishlab chiqarish xarajatlari ishlab chiqarilgan mahsulotlarga taqsimlanadi va faqat ushbu mahsulotlarga tegishli bo'lgan xarajatlar ko'zda tutiladi. Bu ishlab chiqarish harakatlariga bog'liq barcha xarajatlar (to'g'ridan-to'g'ri yoki bilvosita, doimiy yoki o'zgaruvchan, strukturaviy yoki operatsion) mahsulot yoki xizmatlar tannarxiga kiritiladi (Martins, 2003). Shu sababli absorption costing usuli ba'zan to'liq xarajatlash (full costing) yoki to'liq absorpsion usuli (full absorption method) deb ham ataladi. Absorbsion xarajatlash ko'pincha o'zgaruvchan xarajatlash (variable costing) yoki bevosita xarajatlash (direct costing) bilan solishtiriladi. O'zgaruvchan yoki bevosita xarajatlash usulida doimiy ishlab chiqarish ustama xarajatlari mahsulotlarga taqsimlanmaydi, ya'ni mahsulot tannarxiga kiritilmaydi. O'zgaruvchan xarajatlash usuli boshqaruv qarorlarini qabul qilishda ko'proq foydali hisoblanadi. Biroq, absorpsion xarajatlash usuli tashqi moliyaviy hisobotlar va daromad solig'i bo'yicha hisobotlar uchun majburiy hisoblanadi. Bu usul to'liq xarajatlash texnikasi (full-cost technique) sifatida ham tanilgan. Zaxira qiymatlaridagi ushbu farq natijasida, hisobot davridagi foyda miqdori ham turlicha bo'ladi. Shunga ko'ra, Variable costing usuli asosida aniqlangan foyda miqdori Absorption costing usulidagi foyda miqdoridan farq qiladi.

Tahlil va natijalar muhokamasi.

Tadqiqot davomida olingan natijalar shuni ko'rsatdiki, Absorption costing tizimi mahsulot tannarxini hisoblashda to'liq xarajatlar, ya'ni bevosita hamda bilvosita xarajatlarni o'z ichiga olgan holda hisob yuritishni talab qiladi. Bu esa hisobot davrida mavjud bo'lgan barcha xarajatlarning mahsulot narxiga ta'sir etishiga olib keladi. Ushbu yondashuv moliyaviy hisobotda yuqoriroq darajadagi foyda ko'rsatkichlariga olib keladi, ayniqsa, ishlab chiqarilgan, lekin sotilmagan mahsulotlar bo'lsa. Biroq bu holat real foyda darajasini noto'g'ri aks ettirishi mumkin.

Aksincha, Variable costing tizimi faqat bevosita o'zgaruvchan xarajatlarni mahsulot tannarxiga qo'shadi, doimiy xarajatlar esa davr xarajatlari sifatida darhol hisobdan chiqariladi. Bu yondashuv menejerlarga ishlab chiqarish hajmining o'zgarishi natijasida yuzaga keladigan

xarajatlar harakatini aniqroq tahlil qilish imkonini beradi. Ayniqsa, samaradorlikka asoslangan boshqaruv qarorlarini qabul qilishda Variable costing tizimi ko'proq amaliy foyda beradi.

O'zbekiston korxonalarida olib borilgan kuzatuv va tahlillar asosida aniqlandi: ko'pchilik ishlab chiqarish subyektlari hali ham Absorption costing tizimini afzal ko'rmoqda, chunki u an'anaviy buxgalteriya hisobining umumiy talablariga mos keladi. Shu bilan birga, ayrim zamonaviy korxonalar (ayniqsa, chet el investitsiyali korxonalar) o'z ichki menejment hisobotlari uchun Variable costing elementlaridan foydalanmoqda. Bu holat iqtisodiy qaror qabul qilishda moslashuvchanlikni ta'minlaydi.

Shuningdek, mahsulot tannarxini shakllantirishda turli tizimlar bo'yicha hisoblangan foyda darajasi tahlili shuni ko'rsatadiki, ishlab chiqarish hajmi ortgan sari Absorption costing tizimi bo'yicha foyda ko'proq ko'rinadi. Biroq bu foydaning ichida hali sotilmagan mahsulotlar tannarxidagi doimiy xarajatlar ham mavjud bo'ladi. Variable costing esa faqat haqiqiy sotilgan mahsulotlar asosida foydani hisoblaydi, bu esa tahlilchilarga aniqroq iqtisodiy baho berish imkonini yaratadi.

Absorption costing usulida foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotni tuzish uchun quyidagi shakldan foydalaniladi:

Absorption costing usuli bo'yicha foyda va zararlar hisobot shakli

Savdo hajmi (tushum) \$X

Kamaytiriladi: Sotilgan mahsulot tannarxi:

Davr boshidagi zaxiralar \$X

+ Ishlab chiqarilgan mahsulotning o'zgaruvchan tannarxi \$X

+ Absorbsiyalangan doimiy xarajatlar \$X

- Davr oxiridagi zaxiralar (\$X)

\$X

Kamaytiriladi/qo'shiladi: Absorbsiyalangan xarajatlardagi
ortiqcha (kamchilik) (\$X)/\$X

Brutto foyda \$X

Kamaytiriladi: Ishlab chiqarishdan tashqari xarajatlar (\$X)

Sof foyda/zarar \$X

Hisobot davrining boshida va oxirida mavjud bo'lgan zaxiralar to'liq ishlab chiqarish tannarxi asosida baholanadi, ya'ni faqat ishlab chiqarish bilan bevosita bog'liq to'g'ridan-to'g'ri va bilvosita xarajatlar hisobga olinadi. Bunday yondashuv mahsulot tannarxini aniq va xolis aks ettirishga xizmat qiladi. Shu bilan birga, doimiy xarajatlarning ishlab chiqarish hajmiga nisbatan ortiqcha yoki kam taqsimlanishi aniqlansa, bu tafovut moliyaviy hisobotda tegishli tarzda tuzatilishi talab etiladi, chunki bu tuzatishlar tannarx va foyda ko'rsatkichlarining ishonchliligini ta'minlaydi. Hisobot tuzilmasiga ko'ra, sotilgan mahsulot tannarxiga faqat ishlab chiqarish xarajatlari kiritiladi, ishlab chiqarishdan tashqari ma'muriy boshqaruv, marketing, moliyaviy va boshqa operatsion xarajatlar esa brutto foyda aniqlangandan keyin alohida ko'rsatilib, tashkilotning umumiy moliyaviy natijalariga ta'sir etadi. Bu tartib hisobotlarda xarajatlarni yanada aniqroq tasniflash va moliyaviy natijalarni xolisroq ifodalash imkonini beradi. (1-jadval "Oqtepa Sut Mahsulotlari" MChJ (To'rt yillik davr bo'yicha))

Ushbu hisobotda "Oqtepa Sut Mahsulotlari" MChJ tomonidan to'rt yillik davr mobaynida qo'llanilgan Absorption Costing usuli asosida moliyaviy ko'rsatkichlar aks ettirilgan. Sotuv hajmi mahsulot birligi (8,000 dona) va bir dona mahsulot narxi (\$25) ko'paytmasi asosida aniqlangan. Masalan, birinchi yil uchun sotuv \$200,000 ni tashkil qilgan.

Sotilgan mahsulotlar tannarxi esa, mahsulot birligiga to'g'ri keluvchi to'liq tannarx (\$16) asosida hisoblangan (ya'ni $\$128,000 = 8,000 \times \16). Yalpi foydadan o'zgaruvchan va doimiy savdo hamda boshqaruv xarajatlari ayirib tashlanib, sof foyda aniqlanadi.

Shuni ta'kidlash lozimki, normal ishlab chiqarish quvvatidan chekinishlar (ortiqcha yoki kam ishlab chiqarish) tufayli ba'zi yillarda ustama ishlab chiqarish xarajatlariga tuzatishlar kiritilgan. Masalan, ikkinchi yilda ortiqcha ishlab chiqarish natijasida mahsulot tannarxiga haddan ortiq ustama xarajat (\$10,000) qo'shilib ketgan va bu summa hisobdan chiqarilgan. To'rtinchi yilda esa ishlab chiqarish hajmi kam bo'lgani sababli, tannarxga yetmay qolgan \$10,000 qo'shilgan.

1-jadval

Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot (Absorption Costing usulida)

Ko'rsatkichlar	1-yil	2-yil	3-yil	4-yil
Sotuvdan tushgan tushum	\$200,000	\$225,000	\$325,000	\$250,000
Sotilgan mahsulotlar tannarxi	\$128,000	\$144,000	\$208,000	\$160,000
Yalpi foyda (marjinal foyda)	\$72,000	\$81,000	\$117,000	\$90,000
O'zgaruvchan savdo va boshqaruv xarajatlari	\$24,000	\$27,000	\$39,000	\$30,000
Doimiy savdo va boshqaruv xarajatlari	\$30,000	\$30,000	\$30,000	\$30,000
Kam/Ortiqcha taqsimlangan ustama xarajatlar	-	(\$10,000)	-	\$10,000
Umumiy operatsion xarajatlar	\$54,000	\$47,000	\$69,000	\$70,000
Sof foyda	\$18,000	\$34,000	\$48,000	\$20,000

Mazkur usul korxonaning to'liq xarajatlarni mahsulot birligiga taqsimlashga asoslanadi, bu esa moliyaviy natijalarni yanada realroq aks ettirish imkonini beradi. Hisobotda ko'rsatilgan daromadlar va xarajatlar korxonaning ishlab chiqarish samaradorligi va xarajatlar boshqaruvini baholashda muhim rol o'ynaydi.

2-jadval

Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot (Variable Costing usulida)

Ko'rsatkichlar	1-yil	2-yil	3-yil	4-yil
Sotuvdan tushgan tushum	\$200,000	\$225,000	\$325,000	\$250,000
Sotilgan mahsulotlar tannarxi	\$128,000	\$144,000	\$208,000	\$160,000
O'zgaruvchan xarajatlar				
- O'zgaruvchan savdo va boshqaruv xarajatlari	\$24,000	\$27,000	\$39,000	\$30,000
Yalpi foyda (marjin)	\$48,000	\$54,000	\$78,000	\$60,000
Doimiy savdo va boshqaruv xarajatlari	\$30,000	\$30,000	\$30,000	\$30,000
Sof foyda	\$18,000	\$24,000	\$48,000	\$30,000

"Oqtepa Sut Mahsulotlari" MChJ korxonasining moliyaviy natijalari, yillik tahlil asosida, o'zgaruvchan xarajatlar va sotuvlar o'rtasidagi bog'liqlikni aks ettiradi. Korxona sotuv hajmining o'sishiga qarab yalpi foyda (marjin) ham oshgani ko'zga tashlanadi. 3-yilda eng yuqori foyda (\$78,000) qayd etilgan bo'lib, bu yil sotuvlar va ishlab chiqarish hajmlarining eng yuqori darajaga yetganligini ko'rsatadi. 4-yilda esa sotuvlarning kamayishi natijasida foyda \$30,000 ga tushib ketdi. Bu, ehtimol, talabning pasayishi yoki yangi raqobatchilarning kirib kelishi bilan bog'liq bo'lishi mumkin. Shuningdek, o'zgaruvchan savdo va boshqaruv xarajatlari ham sotuvlar bilan birga ortib bormoqda, bu kompaniya tomonidan ishlab chiqarish va sotish jarayonlari boshqarilsa ham, har yili xarajatlar oshib borganini ko'rsatadi.

Doimiy savdo va boshqaruv xarajatlarining har yili \$30,000 miqdorida qolishi korxonaning barqaror va rejalashtirilgan xarajatlar bilan ishlayotganligini anglatadi. Biroq, bu xarajatlar barqaror bo'lishiga qaramay, o'zgaruvchan xarajatlar va sotuvlar o'rtasidagi nisbatan boshqarilmaslik, sof foydaning 4-yilda kamayishiga olib kelgan. Sotuvlarning pasayishi va xarajatlarning oshishi natijasida sof foyda kamaygan bo'lsa-da, kompaniya uchun har yili ijobiy natija saqlanib qolgan, bu esa korxonaning barqarorligini va doimiy foyda olishni ta'minlashga qaratilgan strategiyalarning mavjudligini ko'rsatadi.

3-jadval

Absorption costing va Variable costing usullarining afzalliklari va kamchiliklari

	Absorption Costing	Variable costing
Afzalliklari	- Har bir mahsulot tannarxiga to'liq ishlab chiqarish xarajatlari kiritiladi.	- Xarajatlarni ajratish aniq bo'lib, qaror qabul qilish osonlashadi.
	- IAS 2 xalqaro buxgalteriya standartlariga muvofiq hisob yuritiladi.	- Har bir mahsulotning hissa qo'shgan qiymati (contribution) doimiy bo'lib, foyda hajmga bog'liq bo'ladi.
	- Doimiy xarajatlar ham mahsulot tannarxiga taqsimlangani uchun uzoq muddatli narx belgilashda foydalidir.	- Kam yoki ortiqcha so'rilgan ortiqcha xarajatlar mavjud emas, bu esa hisob-kitoblarni osonlashtiradi.
	- Kichik bizneslar uchun mahsulot tannarxini hisoblash va foydani rejalashtirish uchun samarali usul.	- Qaror qabul qilish (masalan, mahsulot rentabelligini tahlil qilish) uchun mos keladi.
Kamchiliklari	- Doimiy ishlab chiqarish xarajatlari mahsulot tannarxiga taqsimlangani uchun foyda hajm o'zgarishiga bog'liq bo'ladi.	- Doimiy ishlab chiqarish xarajatlari alohida hisobga olinadi, bu esa uzoq muddatli narx belgilashda muammolar tug'dirishi mumkin.
	- Kam yoki ortiqcha so'rilgan ortiqcha xarajatlar mavjud bo'lib, bu hisobotlarda qo'shimcha tuzatish talab qiladi.	- IAS 2 buxgalteriya standartlariga muvofiq emas, chunki zaxiralar faqat o'zgaruvchan tannarx asosida baholanadi.
	- Hisob-kitoblar murakkabroq bo'lib, aniq xarajatlarni taqsimlash qiyin bo'lishi mumkin.	- Doimiy xarajatlarni noto'g'ri tahlil qilish natijasida noto'g'ri qarorlar qabul qilinishi mumkin.

Manba: tadqiqotlar asosida muallif ishlanmasi.

Variable costing tizimining asosiy kamchiliklari shundaki, u tugallanmagan mahsulot (qolgan zaxira)ni baholashda IAS 2 standartlariga to'liq mos kelmaydi, shuningdek, doimiy ishlab chiqarish xarajatlari mahsulotlar orasida taqsimlanmaydi, balki to'liq miqdorda darhol hisobdan chiqariladi. Absorption costing tizimining asosiy salbiy tomoni esa — bu tizim variable costingga qaraganda murakkabroq bo'lib, qisqa muddatli qarorlar qabul qilishda foydali axborot yetarli darajada taqdim etmaydi.

Munozara. Absorption costing va variable costing tizimlarining qo'llanilishi korxonalar uchun turli strategik va operatsion qarorlar qabul qilishda muhim rol o'ynaydi. Ushbu tizimlarning har biri o'ziga xos afzalliklarga ega bo'lib, ular korxonaning moliyaviy holati va boshqaruv tizimiga turlicha ta'sir ko'rsatadi. Bu tizimlarni qo'llashda yuzaga keladigan asosiy farqlar, ularning amaliyotdagi samaradorligi va qarorlar qabul qilishdagi o'zgarishlarni o'rganish zarur.

Absorption costing usuli, barcha ishlab chiqarish xarajatlarini mahsulot tannarxiga kiritish orqali ishlab chiqarilgan mahsulotlarning haqiqiy xarajatlarini aniq hisoblash imkonini beradi. Bu tizim kompaniyalarga o'z mahsulotlarini sotish strategiyasini tuzishda yordam beradi, chunki to'liq xarajatlar hisobga olinadi va mahsulotning narxi ishlab chiqarishning haqiqiy xarajatlariga mos keladi. Biroq, bu tizimning kamchiligi, ayniqsa qisqa muddatli

qarorlar qabul qilishda o'zgaruvchan xarajatlarni hisobga olmasligidir. Bunday holatda, doimiy xarajatlar mahsulotning tannarxiga kiritilishi, moliyaviy natijalarni noaniq qilishiga olib keladi.

Bundan tashqari, variable costing usulining afzalligi, faqat o'zgaruvchan xarajatlar mahsulotlarga taqsimlanayotgani va doimiy xarajatlarning alohida davr xarajatlari sifatida ko'rilishidir. Bu tizim boshqaruv qarorlarini qabul qilishda samaraliroq hisoblanadi, chunki o'zgaruvchan xarajatlar asosida narx belgilash va ishlab chiqarishni rejalashtirish ancha oson bo'ladi. Shuningdek, ushbu usul yordamida kompaniya o'z mahsulotlarining rentabelligini yanada yaxshiroq nazorat qilishi mumkin. Ammo, variable costing tizimi tashqi moliyaviy hisobotlar uchun qo'llanilmaydi, bu esa uning ba'zi korxonalar uchun cheklovlar keltirishi mumkin.

Korxonalarda bu tizimlarni joriy etish bo'yicha muammolarni ko'rib chiqsak, O'zbekiston sharoitida hali ham bu usullarni to'liq tushunmaydigan va samarali qo'llay olmaydigan ko'plab kichik va o'rta bizneslar mavjud. Ular uchun, bu tizimlarning yuridik va amaliy qo'llanilishi yangi qiyinchiliklarni keltirib chiqaradi. Masalan, korxonalarda buxgalteriya tizimining zamonaviy texnologiyalar bilan uyg'unlashtirilmaganligi va malakali mutaxassislarning yetishmasligi bu tizimlarni qo'llashda samaradorlikni pasaytirishi mumkin. Shu sababli, bu tizimlarni joriy qilishda ko'proq ta'lim va resurslar ajratish zarur.

Umuman olganda, absorption va variable costing tizimlari o'rtasidagi farqlarni hisobga olgan holda, korxonalar o'z ehtiyojlariga mos ravishda eng maqbul usulni tanlashi kerak. Absorption costing usuli yirik korxonalar uchun tashqi hisobotlarni tayyorlashda zarur bo'lsa, variable costing usuli kichik va o'rta bizneslar uchun boshqaruv qarorlarini samarali qabul qilishda foydalidir. O'zbekiston korxonalari uchun har ikkala tizimni birlashtirish va amaliyotda qo'llashda chuqur ilmiy tadqiqotlar va o'quv kurslarini tashkil etish zarur.

Shu bilan birga, kompaniyalar uchun bu usullarning to'liq va samarali qo'llanilishi uchun iqtisodiy va moliyaviy resurslarni yangilash, zamonaviy buxgalteriya dasturlarini joriy etish hamda mutaxassislarni malakasini oshirishga alohida e'tibor qaratish lozim. Bu, ayniqsa, raqobatbardosh bozorda muvaffaqiyatga erishish uchun zarur.

Xulosa va takliflar.

Tadqiqotning asosiy natijalari shuni ko'rsatdiki, Absorption costing va Variable costing tizimlarining har biri o'ziga xos afzalliklarga ega bo'lib, turli korxonalarda va ishlab chiqarish sharoitlarida turlicha qo'llanilishi mumkin. Absorption costing tizimi to'liq xarajatlarni hisobga olib, korxonaning umumiy moliyaviy holatini aniqroq ko'rsatadi. Biroq, uning kamchiliklari, ayniqsa, daromadni noto'g'ri aks ettirishi va ishlab chiqarilgan, lekin sotilmagan mahsulotlarga doimiy xarajatlarni kiritishi ko'zga tashlanadi. Shu sababli, bu tizimni faqat umumiy moliyaviy hisobotlar uchun ishlatish va operatsion qarorlarni qabul qilishda ehtiyotkorlik bilan yondashish zarur.

Variable costing tizimi esa ko'proq menejment hisobotlarida samarali qo'llaniladi, chunki u ishlab chiqarish hajmi o'zgarishiga ta'sir etadigan o'zgaruvchan xarajatlarni hisobga oladi. Bu yondashuv, ayniqsa, ishlab chiqarish hajmini kengaytirish yoki qisqartirish bo'yicha qarorlar qabul qilishda foydalidir. Shunday qilib, korxonalarga real vaqt rejimida daromad va xarajatlar o'rtasidagi bog'liqlikni tahlil qilish imkonini beradi. Biroq, doimiy xarajatlarni davr xarajatlari sifatida ajratib qo'yish tufayli, Variable costing uzoq muddatli foyda tahlilini aniqroq ko'rsatishga yordam beradi.

O'zbekiston iqtisodiyotida ushbu tizimlarning qo'llanilishi hali ham rivojlanayotgan soha hisoblanadi. Ko'pchilik o'z faoliyatini an'anaviy buxgalteriya tizimi asosida olib boradi va bu xatoliklarni keltirib chiqarishi mumkin. Shu sababli, O'zbekistonning ishlab chiqaruvchi korxonalari uchun Variable costing tizimiga o'tish, ayniqsa ishlab chiqarish hajmi katta va o'zgaruvchan bo'lgan sohalarda, yanada samarali bo'lishi mumkin. Bu yondashuv, uzoq

muddatli iqtisodiy prognozlar va moliyaviy tahlilning aniqroq ko‘rinishini ta’minlashi bilan birga, ichki boshqaruvni yanada mustahkamlashga yordam beradi.

Yana bir muhim jihat shundaki, O‘zbekistonning moliya va buxgalteriya sohasidagi qonunchilik va standartlar Variable costing tizimini qo‘llashga to‘sqinlik qiluvchi ba’zi xususiyatlarga ega. Shu nuqtai nazardan, bu tizimni keng qo‘llash uchun tegishli qonunchilikni takomillashtirish va malakali buxgalteriya mutaxassislarini tayyorlash zarur. Shuningdek, xalqaro tajribalar va ilmiy tadqiqotlar asosida o‘quv kurslari tashkil etish, bu tizimning afzalliklarini amaliyotda kengroq tatbiq etishga yordam beradi.

Adabiyotlar/Jumepamypa/References:

Anthony, R.N. and Govindarajan, V. (2007) *Management Control Systems*. 12th edn. Boston: McGraw-Hill/Irwin.

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) (2020) *Management Accounting: Costing*.

Drury, C. (2018) *Management and Cost Accounting*. 10th edn. Cengage Learning.

Garrison, R.H. and Noreen, E.W. (2021) *Managerial Accounting*. 17th edn. McGraw-Hill Education.

Hasan, Md. (2015) ‘Variable Costing and its Applications in Manufacturing Company’, *International Scholar Journal of Accounting and Finance*, 5(1), pp. 1–12 [online]. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2675830>

Hilton, R.W. et al. (2008) *Cost Management: Strategies for Business Decisions*. 4th edn. New York: McGraw-Hill/Irwin.

Hornigren, C.T., Datar, S.M. and Rajan, M.V. (2020) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 17th edn. Pearson Education.

Hornigren, C.T., Sundem, G.L. and Stratton, W.O. (2005) *Introduction to Management Accounting*. 13th edn. Pearson Education.

International Accounting Standards Board (IASB) (n.d.) MCΦO (IFRS) — “Inventarlarning hisobga olinishi” (IAS 2 – Inventories).

International Accounting Standards Board (IASB) (n.d.) MCΦO (IFRS) — “Moliyaviy hisobotlarning tayyorlanishi asoslari” (IAS 1 – Presentation of Financial Statements).

Kaplan, R.S. and Cooper, R. (1998) *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Mahmudov, N.M. and Karimov, A.A. (2020) *Buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot*. Toshkent: Iqtisod-Moliya.

Martins, E. (2003) *Cost Accounting*. 9th edn. São Paulo: Atlas.

Tashnazarova, D.S. (2024) *Zamonaviy buxgalteriya hisobining nazariy va amaliy asoslari*. Toshkent: Iqtisodiyot.

Барнгольц, С.Ю. (ed.) (2022) *Бухгалтерский учет: Международные стандарты финансовой отчетности*. Москва: Юрайт.

Березин, Н.А. (2003) *Бухгалтерский и управленческий учет*. Москва: Финансы и статистика.

Сунцова, Т.П. (2020) ‘Методологические основы использования затрат для управленческих решений: absorption и variable costing в практике российских предприятий’, *Молодой ученый*, 12, pp. 127–130.