



**COURSE: MANAGERIAL ACCOUNTING
LECTURE 5. COSTS — VOLUME — PROFIT
LECTURER: XUSAINOV SH. PhD**

**“БОШҚАРУВ ҲИСОБИ - ФАНИ
5 – МАВЗУ. «ХАРАЖАТЛАР– ҲАЖМ - ФОЙДА» ТАҲЛИЛИ
ХУСАИНОВ ШАВКАТ, и.ф.н., доцент**

Маълумот учун: барча маъруза тезисларида, тақдимотларда “Cost Accounting: A Managerial Emphasis” (муаллифлар Horngren T. Ch., Datar S.M., Rajan M.V.), “Managerial Accounting” (муаллифлар Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer), “Boshqaruv hisobi” (муаллифлар А.Пардаев, Б.Пардаев, Б.Хасанов, З.Ғаниев ва бошқалар) китоблари материалларидан фойдаланилган, мазкур китоблар фаннинг асосий дарсликлари дир, аммо бошқа турли манбалардан ҳам фойдаланилади.

Мавзу саволлари:

- 1. Корхона харажатларининг таснифи**
- 2. «Costs — Volume — Profit» — CVP таҳлили**
- 3. Ишлаб чиқариш зарарсизлигини таҳлил этиш**

1. Корхона харажатларининг таснифи

Молиявий менежментда даромаднинг ўсиш суръати ва массасини максимал даражада ошириш учун иккита асосий ёндашув қўлланилади:

Маржинал даромадни маржинал харажатлар билан таққослаш фойда массасини максималлаштириш муаммосини ҳал қилишда энг самарали ҳисобланади. Бу муаммо асосан биринчи бобда ҳал қилинди, аммо биз унга қайтишимиз керак.

Маҳсулотлар реализациясидан тушган тушумни умумий, шунингдек ўзгарувчан ва доимий харажатлар билан таққослаш нафақат фойданинг максимал миқдорини ҳисоблаш, балки унинг ўсишининг энг юқори суръатини аниқлаш учун ҳам қўлланилади.

Таҳлил мақсадларига қараб бу икки ёндашувни бирлаштириш ажойиб амалий натижалар беради.

Шундай қилиб, корхонанинг умумий харажатларини - ишлаб чиқариш ва ноишлаб чиқариш харажатлари ёки молиявий натижаларга киритилганлигидан қатъи назар, урта асосий тоифага бўлинади:

Ўзгарувчан харажатлар ишлаб чиқариш ҳажмига мутаносиб равишда ошади ёки камаяди. Булар хом ашё ва материалларни сотиб олиш, электр энергиясини истеъмол қилиш, транспорт харажатлари, савдо комиссиялари ва бошқа харажатлар дир.



Доимий харажатлар ишлаб чиқариш ҳажмининг динамикасига амал қилмайди. Бундай харажатларга амортизация, кредитлар бўйича фоизлар, ижара, бошқарув ходимларининг иш ҳақи, маъмурий харажатлар ва бошқалар киради.

Доимий харажатлар сотишдан тушган тушумга боғлиқ эмас, уни янада кенгайтириш манфаатлари ишлаб чиқариш кувватини, ходимлар сонини, шунингдек бошқарув аппаратини кўпайтиришни талаб қилмагунча. Ўзгарувчилардан фарқли ўлароқ, корхона фаолияти торайиб, сотишдан тушган тушум камайганда, доимий харажатларнинг кўп қисмини камайтириш унчалик осон эмас. Ҳар бир корхона учун ўзгарувчан ва доимий харажатлар рўйхати ҳар хил, аммо таснифлаш мезони универсалдир: ишлаб чиқариш ҳажмига боғлиқлик ёки боғлиқ бўлмаслиги мумкин

Аралаш харажатлар доимий ва ўзгарувчан қисмлардан иборат. Бундай харажатларга мисоллар: почта ва телеграф харажатлари, асбоб-ускуналарни мунтазам таъмирлаш харажатлари ва бошқалар.

Харажатларни ўзгарувчан ва доимий турларга бўлишнинг амалий фойдаси нимада? Биринчидан, бундай бўлиниш маълум харажатларнинг нисбий қисқариши ҳисобига фойда ҳажмини ва ўсиш суръатини ошириш муаммосини ҳал қилишга ёрдам беради. Иккинчидан, ушбу тасниф харажатларнинг қопланишини баҳолашга имкон беради ва иқтисодиёт ҳамда молиявий шароит ёмонлашганда ва бошқа қийинчиликларда корхонанинг «молиявий хавфсизлик (мустаҳкамлик) чегарасини» аниқлашга имкон беради. Харажатларнинг бундай тоифаларга жаратилиши **операцион таҳлил** учун зарурдир.

2. «Costs — Volume — Profit» — CVP таҳлили

Менежерларга қандай маҳсулот ва хизматларни таклиф қилиш, қандай нархларни олиш, қандай маркетинг стратегиясидан фойдаланиш ва қандай харажатлар таркибини сақлаш каби кўплаб муҳим қарорларни қабул қилишга ёрдам беради.

Бизнес юритишнинг асосий масалалари қуйидагилардан иборат бўлиши мумкин.

- қайси маҳсулот ёки бизнес йўналиши энг кўп фойда келтиради ва қайси бири фойдасиз?
- қайси маҳсулотларни ишлаб чиқаришни кенгайтириш ва молиялаштириш, қайси маҳсулотларни ишлаб чиқаришни қисқартириш керак?
- корхонанинг мақсадли белгиланишига мувофиқ маҳсулотлар учун оптимал нархлар қандай?
- ҳар бир маҳсулот учун энг муҳим харажатларнинг ҳажми қанча?
- нарх белгилашда фойдаланиш мумкин бўлган ҳар бир маҳсулот/хизмат турининг рентабеллиги, шунингдек унинг тўлиқ таннархи қандай?
- муҳим харажат моддаларига қандай таъсир қилиш мумкин?

Таҳлилнинг асосий мақсади даромадга қуйидаги беш омил таъсир қилишини баҳолашдир:



- сотиш нархлари
- савдо ҳажми
- бир бирлигидаги ўзгарувчан харажатлар
- жами доимий харажатлар
- сотилган маҳсулотлар нисбати

Эҳтимол, ўзаро боғлиқ муаммоларни ҳал қилишнинг энг самарали усули ва кенгроқ айтганда, операцион ва стратегик режалаштириш мақсадида молиявий таҳлил «Харажатлар- ҳажм - фойда» таҳлили деб ҳам аталади. «Costs — Volume — Profit» — CVP таҳлилида корxonанинг молиявий натижаларининг харажатлар ва ишлаб чиқариш/сотиш ҳажмига боғлиқлигини кузатиш мумкин.

«Харажатлар - ҳажм - фойда» таҳлили корхона молиячилари олдида унинг пул оқимининг барча асосий босқичларида пайдо бўладиган энг муҳим саволларга жавоб беришга хизмат қилади:

Операцион таҳлилнинг асосий элементлари қуйидагилардир: операцион левередж, рентабеллик чегараси ва корxonанинг молиявий хавфсизлик чегараси. Операцион таҳлил бошқарув ҳисобининг ажралмас қисми ҳисобланади. Ташқи молиявий таҳлилдан фарқли ўлароқ, оператив (ички) таҳлил натижалари корxonанинг тижорат сирини ташкил қилиши мумкин.

Операцион (ишлаб чиқариш, иқтисодий) левереджнинг таъсири шундан иборатки, сотишдан тушган тушумдаги ҳар қандай ўзгариш ҳар доим фойданинг кучлироқ ўзгаришини келтириб чиқаради.

Масалан, биринчи йилдаги савдо даромади 11 000 млн сўм бўлсин. ўзгарувчан харажатлар билан 9 300 млн сўм. ва доимий харажатлар 1500 млн сўм. (10 800 млн сўм миқдориди). Фойда 200 млн сўмни ташкил қилади. Келинг, сотишдан тушган даромад 12 000 млн сўмгача ошади деб фараз қилайлик. (+9,1%). Ўзгарувчан харажатлар ҳам худди шундай 9,1% га ошади. Энди улар 9300 млн сўмни ташкил қилади. + 846,3 млн сўм. = 10 146,3 млн сўм. Доимий харажатлар ўзгармайди: 1 500 млн сўм. Умумий харажатлар 646,3 млн сўмга тенг, фойда эса 353,7 млн сўмни ташкил этади, бу ўтган йилги фойдадан 77 фоизга кўпдир. Савдодан тушган даромад атиги 9,1 фоизга, фойда эса 77 фоизга ошди.

Даромаднинг ўсиш суръатларини максимал даражада ошириш масаласини ҳал қилишда нафақат ўзгарувчан, балки доимий харажатларнинг ўсиши ёки камайиши билан ҳисоблаш мумкин ва шунга қараб, фойда неча фоизга ошишини ҳисоблаб чиқиш мумкин. Шундай қилиб, ўзгарувчан харажатлар 9,1% га ва доимий харажатлар атиги 1% га ўсиши билан фойда аввалгидек 77% га эмас, балки 69,4% га ошади. Доимий харажатларнинг 5% га ўсиши биринчи йилга нисбатан фойданинг ўсиш суръатини 39,4% гача камайтиради. Агар доимий харажатларни 1% га камайса нима бўлади? 5% га?

Амалий ҳисоб-китобларда операцион левередже таъсирининг кучини аниқлаш учун ялпи маржа деб аталадиган (ўзгарувчан харажатлар қопланганидан кейин сотиш натижаси) фойдага нисбати қўлланилади. Ялпи



маржа - бу сотишдан тушган тушум ва ўзгарувчан харажатлар ўртасидаги фарқ. Иқтисодий адабиётларда бу кўрсаткич қоплаш қиймати (миқдори) деб ҳам аталади. Ялпи маржа нафақат доимий харажатларни қоплаш, балки фойда олиш учун ҳам етарли бўлиши мақсадга мувофиқдир.

3. Ишлаб чиқариш зарарсизлигини таҳлил этиш

Бозор муносабатлари шароитида ҳар қандай ишлаб чиқариш корхонаси раҳбари турли хил оқилона бошқарув қарорлари қабул қилишга мажбур бўлади.

“Харажатлар - ишлаб чиқариш ҳажми - фойда” (Costs — Volume — Profit) ўзаро алоқадорлик таҳлили зарарсизлик нуқтасини аниқлашда менежерлар учун муҳим восита ҳисобланади. Шунингдек, мазкур таҳлил тизими ёрдамида бухгалтерлар, аудиторлар, экспертлар ва маслаҳатчилар корхона молиявий натижасини ҳаққоний баҳолаш ва яхшилаш учун муҳим тавсиялар беришлари мумкин.

Зарарсизлик нуқтаси корхона даромадлари унинг харажатларини тўлиқ қоплаш нуқтаси бўлиб, молиявий натижаларни аниқлашнинг оддий ва аниқ усули ҳисобланади.

Баҳолар, корхона харажатлари, маҳсулотни сотиш ҳажми ва таркибига оид ҳар бир қабул қилинган қарор пировард-натижа корхона молиявий натижасида намоён бўлади.

“Харажатлар - ишлаб чиқариш ҳажми - фойда” қуйидаги имкониятларни беради:

- ишлаб чиқариш фаолиятини режалаштириш ва назорат қилиш;
- харажатлар, ишлаб чиқариш ҳажми ва фойданинг ўзаро боғлиқлиги таъсири натижасида харажатларнинг қандай ўзгариши мумкинлигини аниқлаш;
- корхона раҳбарларининг қисқа муддатли бошқарув қарорлари қабул қилишларига кўмаклашиш;
- корхонани истиқболли ривожлантириш имконини берадиган вариантлар орасидан энг мақбулини танлаш ва ҳ.к.

“Харажатлар - ишлаб чиқариш ҳажми - фойда” таҳлили тизими нафақат кичик тадбиркорлик субъектлари, балки йирик корхоналар раҳбарлари учун ҳам ишончли бошқарув қарорлари қабул қилишда муҳим аҳамиятга эга. Бу тизимида харажатлар, ишлаб чиқариш жараёнлари ва молиявий натижалар боғлиқлигига таъсир этувчи турли хил омиллар ўрганилади. Бу ҳолат корхона менежерларини мунтазам равишда сотиш баҳоси, ўзгарувчан ва доимий харажатлар, ресурсларни сотиб олиш ва улардан оқилона фойдаланиш борасида қарорлар қабул қилиши зарурлиги билан ифодаланади.

CVP -таҳлили маржинал даромад, рентабеллик остонаси (зарарсизлик нуқтаси), ишлаб чиқариш дастаги ва чидамлиликнинг маржинал захираси каби асосий элементлардан иборат.

Маржинал даромад корхоналарда маҳсулот (иш ва хизмат)ларни сотишдан олинadиган тушум ва уларни ишлаб чиқариш таннархи суммаси



ўртасидаги тафовутни ифодалайди.

Доимий ва ўзгарувчан харажатларни қопловчи тушум ҳажмини ҳисоблаш учун корхоналарда маржинал даромад ҳажми ва коэффициенти кўрсаткичларидан фойдаланилади.

Маржинал даромад ҳажми корхонанинг доимий харажатларни қоплаш ва фойда олишга қўшган ҳиссасини кўрсатади. Уни ҳисоблашнинг икки усули мавжуд:

1 биринчи усулда маҳсулотларни сотишдан тушган тушумдан барча ўзгарувчан харажатлар чиқариб ташланади;

2 иккинчи усулда эса маржинал даромад ҳажми корхона доимий харажатлари ва фойдасини қўшиш йўли билан аниқланади.

Маржинал даромаднинг ўртача ҳажми деганда, маҳсулот баҳоси билан ўртача ўзгарувчан харажатлар ўртасидаги тафовут тушунилади. Бу кўрсаткич маҳсулот ишлаб чиқаришга сарфланган доимий харажатларни қоплашга қўшилган ҳисса ва олинган фойдани акс эттиради.

Маржинал даромад коэффициенти маҳсулот сотишдан олинган тушумдаги маржинал даромаднинг улуши ёки товар баҳосидаги маржинал даромаднинг ўртача улушини ифодалайди.

Ривожланган мамлакатлар бошқарув ҳисоби назарияси ва амалиётида CVP - таҳлилини ўтказишнинг бир қанча усулларидан фойдаланилади. Улар устида олиб борилган илмий тадқиқотлар шуни кўрсатадики, зарарсизлик нуқтасини аниқлаш ва унга таъсир этадиган омилларни ҳисоблаш учун кўплаб формулалар қўлланилади. Шу билан бирга, амалиётнинг ўзи ҳам шундай ҳар томонлама қулай формулани қўллашни талаб этадики, у CVP - таҳлилини ташкил этувчи барча баҳоларнинг ўзаро алоқадорлигини таъминлаш ва анча оддий йўл билан ҳар бир омилнинг таъсирини аниқлашга имкон туғдириши лозим. Бундай мақсадга эришиш учун қуйидаги формуладан фойдаланиш мақсадга мувофиқдир:

$$M_f = \frac{X_d + F}{M_b} = \frac{X_d + F}{V_m - X_{uz}}$$

бу ерда,

M_f - маҳсулот ҳажми;

X_d - доимий харажатлар суммаси;

F - фойда суммаси

M_b - маржинал даромаданинг маҳсулот бирлигига тўғри келадиган суммаси

V_m - маҳсулот бирлигига баҳоси

X_{uz} - ўзгарувчан харажатларнинг маҳсулот бирлигига тўғри келадиган суммаси.



Куйида 100000 сўмлик фойдани олиш учун режалаштириладиган сотиш ҳажмини аниқлаймиз.

$$M_f = \frac{X_d + F}{B_m - X_{uz}} = \frac{500000 + 100000}{200 - 120} = 7500 \text{ кг}$$

1. Бу ерда маҳсулотни зарарсиз сотиш ҳажми куйидагини ташкил этади:

$$M_z = \frac{X_d}{B_m - X_{uz}} = \frac{500000}{200 - 120} = 6250 \text{ кг}$$

2. Берилган координатлардаги кутилаётган фойда суммасини аниқлаймиз:

$$F = M_f (B - X_{uz}) - X_d = 7500 (200 - 120) - 500\,000 = 100\,000 \text{ сўм}$$

3. Берилган координатлардаги доимий харажатлар суммасини аниқлаймиз:

$$X_d = M_f (B - X_{uz}) - F = 7500 (200 - 120) - 100\,000 = 500\,000 \text{ сўм}$$

4. Сотиларнинг режалаштирилган баҳосини аниқлаймиз:

$$B = X_{uz} + \frac{X_d + F}{M_f} = 120 + \frac{500000 + 100000}{7500} = 200 \text{ сўм}$$

5. Ўзгарувчан харажатларнинг маҳсулот бирлигига тўғри келадиган суммасини аниқлаймиз:

$$X_{uz} = B + \frac{X_d + F}{M_f} = 200 + \frac{500000 + 100000}{7500} = 120 \text{ сўм}$$

6. Маржинал даромаднинг маҳсулот бирлигига то_г_ри келадиган суммасини аниқлаймиз:

$$M_b = \frac{X_d + F}{M_f} = 200 + \frac{500000 + 100000}{7500} = 80 \text{ сўм}$$

“Харажатлар - ишлаб чиқариш ҳажми – фойда” таҳлилининг муҳим шарти корхона харажатларини доимий ва ўзгарувчанларга бўлиш ҳисобланади. Доимий харажатлар ишлаб чиқариш ва сотилар ҳажмига боғлиқ бўлмайди, ўзгарувчан харажатлар эса - бу иккита омилнинг ўзгаришига мутаносиб равишда ўзгариб туради. Шу боис, юқорида келтирилган формулаларга асосан зарарсизлик нуқтасини аниқлаш учун маҳсулотни зарарсиз сотиш коэффициенти кўрсаткичидан фойдаланиш мақсадга мувофиқ.

У куйидаги формула бўйича аниқланади:

$$K_3 = \frac{M_3}{M_f}$$

бу ерда,

K_3 - маҳсулотни зарарсиз сотиш коэффициенти;



M_z - маҳсулотни зарарсиз сотиш ҳажми;

M_f - маҳсулотни фойдали сотиш ҳажми.

Қуйида маҳсулотни зарарсиз сотиш коэффициентини ҳисоблаймиз:

$$K_z = \frac{6250}{7500} = 0,83$$

Бу коэффициент ёрдамида маҳсулот сотиш ҳажмига боғлиқ зарарсизлик кўрсаткичини аниқлаймиз.

1. Маҳсулот сотиш ҳажмини қиймат кўринишида аниқлаймиз.

$$1500000 \times 0,83 = 1245000 \text{ сўм}$$

2. Маҳсулотни зарарсиз нархини белгилаймиз.

$$100 \times 0,83 = 83 \text{ сўм}$$

3. Маҳсулот бирлигига тўғри келадиган ўзгарувчан харажатларни аниқлаймиз.

$$60 \times 0,83 = 49,8 \text{ сўм}$$

4. Маҳсулот бирлигига тўғри келадиган маржинал даромад суммасини аниқлаймиз.

$$40 \times 0,83 = 33,2 \text{ сўм}$$

CVP - таҳлил тизими ҳисоб-китобларни соддалаштиради ва уларнинг меҳнат талаблилигини камайтиради, шунингдек, қабул қилинадиган бошқарув қарорлари самарадорлигини оширишга имкон беради.

CVP - таҳлили амалиётда гоҳо зарарсизлик нуқтаси таҳлили деб ҳам юритилади.

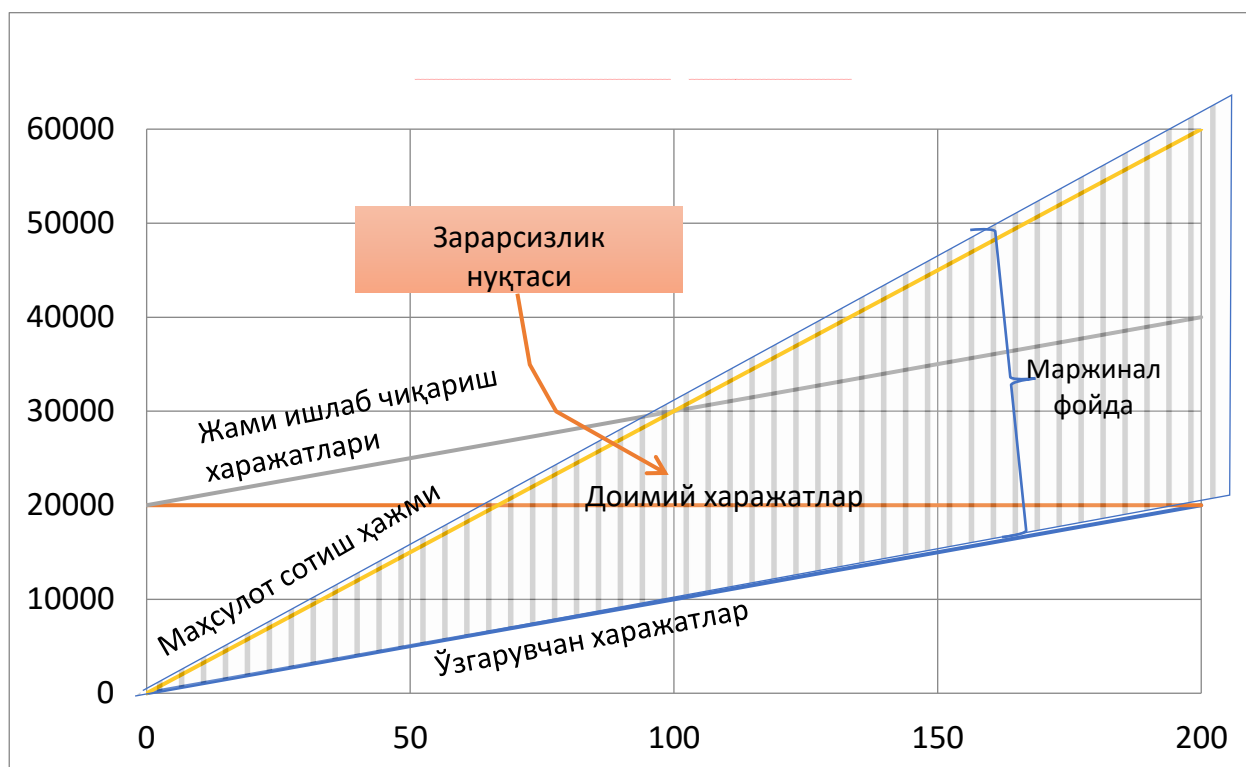
4. Бошқарув ҳисобида зарарсизлик нуқтасини ҳисоблаш усуллари

Зарарсизлик нуқтаси (рентабеллик чегараси) деганда, корхона ишлаб чиқаришининг шундай ҳажми ва тушуми тушуниладики, бунда барча харажатлар қопланиши ва дастлабки фойда олиниши таъминланади, яъни маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни сотишдан олиннадиган тушум унинг барча харажатлари йиғиндисига тенг бўлади. Бу сотишларнинг шундай ҳажмики, унда корхона фойда ҳам, зарар ҳам кўрмайди.

Мазкур нуқта “Хатарли”, “Ўлик” ёки “Мувозанат” нуқтаси дейилади. Иқтисодий адабиётларда бу нуқтани ВЕР (“Break-even point” - қисқартмаси) сифатида белгиланади ва у рентабеллик нуқтаси ёки остонаси деб аталади.

Зарарсизлик нуқтаси (рентабеллик остонаси)ни ҳисоблаш график, тенгламалар ва маржинал даромад каби усуллар ёрдамида амалга оширилади.

График усулда зарарсизлик нуқтаси (рентабеллик остонаси)ни топиш «Харажатлар - маҳсулот ҳажми – фойда» яхлит графигини тузиш имконини беради (1 - расм).



1-расм. Зарарсизлик нуқтаси (рентабеллик остонаси)ни аниқлаш тартиби

Келтирилган расмдаги зарарсизлик нуқтасига мос келувчи тушум **остонавий тушум** деб аталади. Зарарсизлик нуқтасидаги ишлаб чиқариш (сотиш) ҳажми ишлаб чиқариш (сотишлар)нинг остонавий ҳажми деб аталади. Агар корхона сотишларнинг остонавий ҳажмидан кам маҳсулот сотса, у зарар коҳади, кўп сотса фойда олади.

Шуни таъкидлаш зарурки, ишлаб чиқаришнинг зарарсизлик нуқтаси ва ялпи фойда расмсини тасвирлашда турли даражадаги ишлаб чиқаришлар ўртасидаги боғлиқликни аниқлаш муаммоси пайдо бўлади. Зарарсизлик нуқтаси расмси бўйича фойда ва зарарлар ўртасидаги оқилона нисбатни аниқлаш учун жами харажатлар ва даромадлар чизиқлари орасидаги масофа аниқланади. Бунда фойданинг ошишига маҳсулот ҳажмини ўзгариши таъсирини аниқлашда қулай усуллардан бири фойда ва маҳсулот ҳажми расмси ҳисобланади

Бошқарув ҳисобида ишлаб чиқариш ҳажми (қуввати) машина ва ускуналарнинг бўш туриб қолиши, уларни таъмирлаш вақти, ишдаги танаффуслар ва шу кабилар билан боғлиқ бўлиб, у оптимал ёки реал имконият даражасига эга бўлади. Оптимал имконият - машина ва жиҳозларнинг бўш турмасдан юқори унум билан ишлаш даражаси ҳисобланади. Реал имконият эса - машина ва жиҳозларнинг ўртача (нормал) қувват билан ишлаши мумкин бўлган имкониятидир. Демак, оптимал имкониятдан реал имкониятни чегириб ташласак, ишлаб чиқариш қуввати келиб чиқади, бу амалиётда назарий қувват (имконият) деб ҳам аталади.



Шу ўринда, ишлаб чиқариш ҳажми билан ўзгарувчан харажатлар ўртасида ўзаро чизиқли боғланиш мавжудлигини ҳам таъкидлаб ўтиш лозим яъни координата текислигида харажатлар ва маҳсулот бирлиги маълум нуқталарда кесишади. Бироқ, ҳамма ўзгарувчан харажатлар ҳам ишлаб чиқариш қуввати билан тўғри чизиқли боғланишда бўлмайди. Шу сабабли, уларни режалаштириш, таҳлил қилиш ва улардан бошқарув қарорлари қабул қилишда фойдаланиш имконияти мавжуд эмас. Чизиқсиз боғланган харажатларни шартли равишда чизиқли боғланишга мослаштириш мақсадида «чизиқли аппроксимация» усулидан фойдаланилади.

Фойдаланилган адабиётлар:

1. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Horngren T. Ch., Datar S.M., Rajan M.V. / Published by Pearson, 2015
2. Managerial Accounting. 17th Edition / Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer / Published by McGraw-Hill Education, 2021
3. Management accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution. 6th Edition Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura. Madison S. Mark Young / Published by Pearson, 2012
4. Boshqaruv hisobi / Pardayev A., Pardayev B. / T.: G'.G'ulom nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi., 2019
5. Boshqaruv hisobi /Israilov R.I., Maxsudov B.Yu.. / T.: «Innovatsion rivojlanish nashriyot-matbaa uyi», 2020
6. Boshqaruv hisobi. O'quv qo'llanma / B.A.Xasanov, Z.U.G'aniyev, M.A.Muxamedova / - T.: «Moliya», 2018 - 274 b.