

Б.Ю. Махсудов,
катта илмий ходим-изланувчи,
ТДИУ

БОШҚАРУВ ҲИСОБИНИНГ ТАРИХИГА БИР НАЗАР

Хорижда кенг қўлланилаётган “бошқарув ҳисоби” тушунчаси мамлакатимизнинг ҳисоб назарияси ва амалиёти учун янги тушунчадир. Шунинг учун кўпгина корхоналаримизнинг бошқарувчи ва мутахассислари бошқарув ҳисобини жорий этиш вақтида кўпгина муаммоларга дуч келишмоқда. Ушбу муаммоларни юзага келишига бошқарув ва ахборот технологиялари ривожланишининг ҳозирги босқичида бошқарув ҳисобининг мазмуни ва уни жорий этишни тушунмаслик ёки мазмунини тўлиқ англамаслик сабаб бўлмоқда. Шунинг учун бошқарув ҳисобининг мазмуни, тарихий илдизлари ва келажакда ривожланиш истикболларини тадқиқ этиш лозим.

Бу соҳанинг етук олимларини тадқиқотларига назар ташлайдиган бўлсак, профессор В.Э.Керимов томонидан бошқарув ҳисобининг пайдо бўлиши ҳамда шаклланиши калькуляция ва ишлаб чиқариш ҳисобларини ривожланиши тарихи доирасида чуқур ўрганилган.

Калькуляция ҳисобини тарихига тўхталадиган бўлсак, бу борада ҳам турлича фикрлар мавжуд. Айрим муаллифларнинг фикрича, калькуляция ҳисоби капиталистик тузумнинг тикланиш ва ривожланиши сабабли пайдо бўлган. В.Ф.Палий ўзининг “Калькуляциялаш асослари” номли монографиясида қуйидагиларни таъкидлайди: “...таннархни ҳисоблаш эҳтиёжи, демакки, калькуляциялаш ҳам капиталистик ишлаб чиқаришнинг ривожланиши билангина пайдо бўлиши мумкин эди, бу ҳам бирданига эмас. Калькуляциялашни қўллаш учун қуйидаги тарихий жиҳатдан муайян шароитлар пайдо бўлди: товар сифатида тушуниладиган ёлланма ишчи кучидан фойдаланиб, капиталистик ишлаб чиқаришнинг пайдо бўлиши; капиталистик асосда ташкил этилган ишлаб чиқаришда меҳнатнинг ижтимоий самарадорлигининг ошиши; нарх - наволардаги ўзгаришлар, бунда товарлар таннархига яқин баҳоларда эмас, балки ишлаб чиқариш баҳосига яқин нархларда сотила бошланди ва фойданинг ўртача меъёрини меҳанизми сифатида рақобат келиб чиқди”.

Фикримизча, калькуляция ҳисоби хўжалик ҳисоби пайдо бўлиши билан бир вақтнинг ўзида юзага чиққан ва товар алмашув муомалалари натижаси бўлиб ҳисобланган. Ҳисоб жараёнида қўлбола воситалар сифатида тошчалар, таёқчалар ва шунга ўхшаш буюмлар қўлланила бошланган. Хўжалик ҳисоби жуда қадимий ҳисобланиб 6000 йил аввал пайдо бўлган. У кундалик ҳаётдаги воқеа-ҳодисаларнинг натижасини қайд этган.

Ўрта асрлардан бошлаб бухгалтерия ҳисоби билан боғлиқ асосий қоидаларни бевосита тартибга солиш бошланган. Биринчи бўлиб 1263 йили Испанияда давлатга тегишли корхоналарда йиллик ҳисобот тузишни мажбурийлиги ҳақида махсус қонун қабул қилинган.

Бухгалтерия ҳисоби мол-мулк, сармоя ва фойдани ҳисобга олишнинг ягона тизими сифатида XV асрда юзага келган. Фақатгина хўжалик ичида қўлланилган ва тезкор бошқарув шахсий кузатув ёрдамида амалга оширилган.

“Калькуляция” сўзи латин тилидан олинган бўлиб, сўзма - сўз таржимада «calcul» - тошча яъни “тошчалар билан санаш” маъносини англатади. Ҳақиқатан ҳам иккиёқлама ёзувнинг пайдо бўлиши ва капитализмнинг ривожланиши калькуляция ҳисобининг ривожланишини янада юқорироқ даражага кўтарди. Корхонанинг умумий бухгалтерияси таркибида калькуляция ҳисобининг ажратиб кўрсатилиши эса, ўз навбатида, бухгалтерия ҳисобини янада такомиллашувига олиб келди.

Капиталистик ишлаб чиқаришнинг ривожланиши натижасида кўпдан - кўп саноат корхоналари, компаниялар ва акционерлик жамиятлари, шунингдек эркин ишбилармонликни пайдо бўлиши рақобат, капитал, товарлар ва меҳнат бозорлари, шунингдек эркин баҳоларнинг келиб чиқишига имконият туғдирди.

Профессор В.Ф.Палий таъкидлаганидек, бундай шароитда энг аввало товарлар рентабеллигини, бозор нархларининг фойдалилик даражасини баҳолаш қуроли сифатида калькуляциялашнинг аҳамияти ортиб кетди.

Маълумки, фойда асосан ишлаб чиқариш соҳасида яратилади, бироқ муомала жараёнида моддийлашади. Фойда олиш учун товарлар бозорда ўз таннархидан юқорироқ нархларда сотилиши зарур. Товарларнинг бу даражадан паст нархда сотилиши ишбилармонлар учун зарарни англатади. Айнан зарардан кўрқиш яъни зарар кўриш, Р.Я. Вайцман аниқ ифодалаб берганидек, капиталистнинг кўзи ўнгида калькуляциянинг аҳамиятини ошириб юборди.

Илмий - техника тараққиёти асосида ишлаб чиқаришнинг концентратиялашуви билан бир қаторда меҳнатнинг бундан кейинги тақсимланиш ва ихтисослашиш жараёни содир бўла бошлаган ўн тўққизинчи асрнинг охири ва йигирманчи асрнинг бошларида янги ташкилий ва техник ечимлар пайдо бўлди: ишлаб чиқаришнинг узлуксиз ишлаши, маҳсулотларни конвейер усулида йиғиш, ишлов беришнинг автоматик линияси қисқа вақт ичида бозорга шу қадар кўп товарлар ишлаб чиқардики ташладики, натижада ишлаб чиқаришни бошқариш мураккаблашди, маҳсулотни сотиш, айланма маблағлар етишмовчилиги ва қарзга олинган капитални жалб этиш билан боғлиқ муаммолар пайдо бўлди. Ўз навбатида, солиқ идоралари, акционерлар, кредиторлар ва бошқа манфаатдор шахслар ишбилармонлардан уларнинг молиявий ва ишлаб чиқариш - тижорат фаолияти тўғрисида кўпроқ ахборот беришларини талаб қила бошлашди, чунки ҳисобот даври тугагандан сўнг олинган ахборот «вафотидан кейинги ахборот берувчи» калькуляция ҳисобининг камчилиги бўлиб, бундай ахборотлар тезкор қарорлар қабул қилиш имконини бермас эди.

Аср бошида анъанавий калькуляция ҳисобида кризис рўй берди. Ч.Гаррисон ёзганидек, “Калькуляция ҳисоби ачинарли кризис ҳолатида ётибди. Биз муҳандислик - техник тафаккурнинг тизимга (калькуляция ҳисоби - муаллиф изоҳи) муносабати унинг усуллариини индустриал ишлаб чиқариш талаб ва эҳтиёжларига номувофиқлигида эканлигини кўрамиз”.

Бундай шароитда фойда олиш бошқарувнинг самарадорлигига, ишлаб чиқаришни самарали ташкил этиш, моддий, меҳнат ва молиявий ресурсларни тежашнинг аниқ сиёсатини ўтказишга кўпроқ боғлиқ бўлиб қолди, бу эса ўз навбатида корхоналарда бухгалтерия ҳисоби тизимини қайта кўриб чиқишни талаб этди.

Рақобатли иқтисодиёт шароитларига бухгалтерия ҳисобини мувофиқлаштиришнинг зарурати, ахборотни ўз вақтида ташқи фойдаланувчиларга тақдим этиш, тижорат сирини сақланишини таъминлаш, корхонанинг ягона бухгалтериясини икки мустақил қисмга - молиявий ва калькуляция ҳисобига бўлинишини шарт қилиб қўйди. Бу тарзда бухгалтериянинг мустақил қисмларга бўлиниши молиявий ҳисобни марказлаштиришга ва калькуляция ҳисобини номарказлаштиришга олиб келди.

Калькуляция ҳисоби ўз вазифаларига эга бўла бошлади, ишлаб чиқаришнинг самарали бошқаришга ҳамкорлик қилишга ёрдам берарди, яъни бошқарув жараёнини тезкор - таҳлилий ахборот билан таъминлашга, бўлинмалар барча ишлаб чиқариш тузилмаларини, уларнинг харажатлари ва даромадларини назорат қилишга имкон туғдирарди.

Шуни таъкидлаш лозимки, ишлаб чиқариш менежменти тамойилларидан бири ҳисобланган маҳсулот таннархини норматив усул билан аниқлаш, меъёрлар ва жадваллар тузиш, операцияларни меъёрлаш, стандарт йўриқномаларни тайёрлаш, унумдорликни рағбатлантириш, тезкор, ишончли, тўлиқ, аниқ ва мунтазам ҳисоб - китоб юритиш тамойиллари «Бошқарувнинг мумтоз мактаби» асосчилари Ф.Тейлор, Г.Эмерсон ва ўша вақтдаги бошқа муҳандислар томонидан таклиф этилган эди.

20-асрнинг бошларида Г.Эмерсон томонидан ёзилган **“Меҳнат унумдорлиги тезкор ишлаш ва иш ҳақини асосидир”** номли асар ҳам бу борада ижобий роль ўйнаган. Мазкур асарда биринчи бўлиб ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобини ҳисобнинг мустақил бир бўлими сифатида ажратишга уриниш бўлган.

Бошқарув ҳисобининг бухгалтерия ҳисобини мустақил бир соҳаси сифатида шаклланишида 1919 йил октябрида ўша вақтдаги фабрика-завод ҳисобчилиги намоёндаси Дж.Ли Никольсоннинг ташаббуси билан ташкил этилган АҚШ ишлаб чиқариш бухгалтерлари миллий ассоциациясини ташкил этилиши ҳам катта роль ўйнаган.

Ч.Гаррисон 1911 йилда харажатларни норматив асосда ҳисобга олиш тизимини биринчи марта ишлаб чиқиб, амалиётга татбиқ этди ва 1918 йилда ўзгарувчан харажатлар таҳлили учун қатор тенгламаларни биринчи марта таклиф қилди. Ҳозирги замон адабиётидаги норматив ҳисоб тизимига бағишланган кўп усуллар унинг базасида яратилган.

Харажатлар меъёрлари, сметалари, маҳсулотнинг норматив калькуляциясини ишлаб чиқиш ҳақиқий харажатларнинг меъёрий харажатларга мувофиқлигини тезкор назорат қилишга, пайдо бўлган оғишишларни тезкор равишда аниқлаш ва бартараф этишга имкон берди яъни таннархнинг шаклланиш жараёнини бошқаришнинг янги - *оғишишлар бўйича бошқарув* усули пайдо бўлди.

Шуни таъкидлаш лозимки, ҳисобнинг бу тизими ҳалигача АҚШ ва Ғарбий Европанинг етакчи саноат фирмалари томонидан кенг қўлланилмоқда. К.Друрининг маълумотлари бўйича, Буюк Британиядаги кўплаб фирмалар харажатларни норматив ҳисоби тизимини қўллайдилар.

Калькуляция ҳисобини бойитиш ва шу орқали бошқарув ҳисобини тиклаш йўлидаги навбатдаги босқич ҳисобланган бошқа йўналиш - бу “Директ - костинг” ҳисоби тизимини ишлаб чиқиш ҳисобланади. Биринчи марта бу атама АҚШда 1936 йилда пайдо бўлди. Ушбу тизимнинг асосий ғоялари Америка тадқиқотчиси Ч.Гаррисоннинг 1936 йил январда саноат ҳисоби Миллий ассоциацияси бюллетенида чоп этилган мақоласида баён этилган. Харажатларнинг доимий ва ўзгарувчанга бўлиниши тамойили ушбу тизимга асос қилиб олинган эди.

Калькуляция ҳисобини ривожланишидаги муҳим давр - жавобгарлик марказлари бўйича харажатлар ҳисобини ташкил этиш бўлиб, у “**Стандарт - кост**” ҳисоб тизимига янги қўшимча сифатида таклиф этилди. Бу Дж.Хиггинс томонидан жавобгарлик марказлари яъни ўз ишлари натижаси учун муайян жавобгар жисмоний шахсларнинг жавобгарлик даражасини аниқлаш концепциясини шакллантиришга олиб келди.

Ушбу тажрибаларни бошқа мамлакатлар иккинчи жаҳон урушидан кейин иқтисодиётни тиклаш даврида ўрганишга мажбур бўлишди. 1940 йилнинг охирида Буюк Британия АҚШга саноат корхоналари бошқарув борасида тажрибаларни ўрганиш учун бир гуруҳ мутахассисларни юборди. Уларнинг ичида бухгалтерлар ҳам бор эди. Мазкур бухгалтерлар АҚШ корхоналарида бухгалтерия ҳисобини ўрганиб тегишли ҳисобот тақдим этишди. 1950 йилда Буюк британияда мазкур ҳисобот “Бошқарув ҳисоби” (Management Accounting) номи билан чоп этилди. Ҳисоботда асосий эътибор АҚШ саноат корхоналарида асосини ишлаб чиқариш харажатларини назорати ташкил этувчи бошқарув(ишлаб чиқариш) ҳисобини ташкил этиш масалаларига қаратилган. Мазкур ҳисобот 1950 йилда рус тилига таржима қилинди. Бу билан илк бор бошқарув ҳисоби термини ишлатила бошланди.

“**Бошқарув ҳисоби**” термини инглиз тилидаги “**management accounting**” терминидан сўзма-сўз таржима қилинган бўлиб, бир оз мавҳумлик ва қарама қаршиликка эгадир. Чунки, бошқарувнинг классик назариясига биноан ҳар қандай ҳисоб бошқарувнинг функцияларидан бири бўлиб ҳисобланади. Шунинг учун ҳисоб мазмунан бошқарувники бўлмаслиги мумкин эмас.

Мазкур ҳисобот нашр қилингандан сўнг терминни таржима қилиш борасида узоқ баҳс мунозаралар бўлди. Бошқарув ҳисоби эмас, бошқарувда ҳисоб деб таржима қилиш ҳақида ҳам фикрлар айтилди.

Профессор Л.К.Жарикованинг фикрича ишлаб чиқариш харажатларига эътибор америкалик бухгалтерларни ишлаб чиқариш харажатлари назорати комплекс тизимини яратишга ва охир оқибатда “**бошқарув ҳисоби**” деб аталмиш ҳисоб турини яратилишига олиб келди.

XX асрнинг 40 - йиллари охирида АҚШ ва Ғарбий Европанинг айрим мамлакатларида “ишлаб чиқариш ҳисоби” атамаси аста - секин “бошқарув

ҳисоби” атамасига алмашина бошлади. Бу даврда бухгалтерия ҳисоби бошқарув сиёсатини шаклланиши ва амалга оширилишида фаол иштирок эта бошлади, бухгалтерлар эса тахминлаш, режалаштириш, бошқарув қарорлари қабул қилиш ва корхона бошқарув хизматларини ахборот билан таъминлаш устидан назорат ўрнатиш соҳасида фаолият юрита бошладилар.

Бошқарув ҳисоби мавжуд бухгалтерия ҳисоби базасини икки мустақил: молиявий ва бошқарув ҳисоби счётлар режасига бўлинишига олиб келди. Натижада бу Европа мамлакатларининг ягона миллий счётлар режаларини шаклланишига таъсир қила бошлади.

Профессор И.Г.Кукукинанинг ёзишича “1875 йилда Британия ижрочи директорати меморандумида илк бор бошқарув ҳисобига тамал тоши қўйилган. Бошқарув ҳисобининг тизимлари биринчи бўлиб Шимолий Американинг тўқимачилик ва темир йўл корхоналарида 20-асрнинг биринчи ярмида ишлаб чиқилган. Кейинчалик тамаки маҳсулотлари, фотоплёнка ва ун ишлаб чиқариш корхоналарида жорий этила бошланди”. Тўқимачилик корхоналарида менежерлар бир бирлик маҳсулот таннархи, бир ишчига тўғри келадиган харажатлар ва хомашёни қайта ишлашни қиймати ҳақида маълумотлар ола бошлашди. Бошқарув ҳисобининг маълумотлари :

- самарадорликни ошириш ва назорат учун ;

- ассортимент ва баҳолаш бўйича қарорлар қабул қилиш учун ишлатила бошланди. Меҳнат унумдорлиги ҳақидаги маълумотлар ишчиларни қўшимча мукофотлаш ва технологияни такомиллаштириш бўйича қарор қабул қилиш имконини берди. Харажатлар ҳақидаги маълумотлар менежерларга янги қурилмалар сотиб олишни мақсадга мувофиқлиги, жорий сотишлар ва маҳсус буюртмалар учун баҳони белгилаш, меҳнат ҳақи даражасини белгилаш ва ҳ.к.лар бўйича қарорлар қабул қилишига ёрдам берди. Биринчи бўлиб темир йўл транспорти корхоналари 1850-1870-йилларда харажатлар тизимини яратишди. Мазкур тизим 1 тонна турли юкларни ҳар хил географик сегментларга етказиб беришни харажатларини ва корхоналарни операцион харажатлари ва даромадлари нисбати ҳақидаги маълумотларни олиш имконини берди.

Эндрю Карнегининг пўлат қуёвчи корхонасида 20-асрнинг бошида 1бирлик маҳсулотга сарфланган материал, энергия ва меҳнат харажатлари ҳақидаги кунлик ҳисобот асосида харажатларни назорати илк бор йўлга қўйилди. Мазкур маълумотлардан менежерлар, ишчилар ва мастерлар фаолиятини баҳолаш, материаллар сифатини назорат қилиш ва жорий бошқарув қарорлари қабул қилиш учун фойдаланилди.

Бошқарув ҳисобини ривожланишига америкалик машҳур DuPont ва General Motors компаниялари салмоқли ҳисса қўшишган. DuPont компанияси томонидан турли бўлинмалар фаолиятини бошқариш учун операцион ва капитал бюджетлар жорий этилди.

General Motors компаниясининг менежерлари Дональдсон Браун ва Альфред Слоунлар томонидан ўз ичига йиллик операцион бюджетлаштириш, сотишлар ҳақидаги ҳафталик ҳисоботлар ва ойлик мослашувчан бюджетлар,

инвестиция фойдалилиги ва бўлинмалар фаолияти ҳақидаги йиллик ҳисоботларни олган бошқарув ҳисоби тизими ишлаб чиқилди.

Бошқарув ҳисобининг бухгалтерия ҳисоби таркибида мустақил сифатида расман тан олинishi 1972 йилда содир бўлди. Бу пайтда бухгалтерларнинг Америка ассоциацияси томонидан бошқарув ҳисоби бўйича битирувчиларга бухгалтер - таҳлилчи малакасини берадиган дипломли дастури ишлаб чиқилган эди. Бинобарин, мустақил ўқув фани сифатида бошқарув ҳисоби олий ўқув юртларининг ўқув режасига киритилган эди.

Мамлакатимиз иқтисодий адабиётида **“бошқарув ҳисоби”** тушунчаси Н.Г.Чумаченкони (**“АҚШ саноат ишлаб чиқаришида ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби”**, 1971 йил) ва С.С.Сатубалдинни (**“АҚШ саноатида ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби”**, 1981 йил) асарлари нашр этилгач пайдо бўлди.

Ўтган асрнинг 90-йилларига келиб эса бошқарув ҳисоби соҳасида инқилобий ўзгаришлар содир бўла бошлади. Ушбу ривожланишни Америка Бошқарув Бухгалтерлари Институти ва Халқаро Бухгалтерлар Федерацияларини тадқиқот натижалари ҳам тасдиқламоқда. Биринчидан, эндиликда бошқарув ҳисобига кўпинча стратегик бошқарув жараёнини ажралмас бир қисми сифатида қарала бошланди. Бу ҳолат биринчи навбатда ҳозирги кундаги технология бошқарув тизимини глобал ўзгариши шароитида стратегик бошқарувнинг ролини ортиши билан боғлиқдир. Агар авваллари бошқарув ҳисоби ишлаб чиқаришни бошқаришга йўналтирилган бўлса, ҳозирги кунга келиб у стратегик бошқарув ҳисоби даражасига кўтарилмоқда.

Ҳозирги замон бошқарув ҳисоби ички ва ташқи маълумотлардан фойдаланган ҳолда нафақат ишлаб чиқаришнинг эҳтиёжини, балки бизнеснинг маркетинг ва бошқа шу каби функцияларининг эҳтиёжини ҳам қондирмоқда. У жорий ва узоқ муддатли мақсадларидан келиб чиқиб хўжалик фаолиятини таҳлил қилмоқда ва ижобий натижага эришишнинг асосий омиллари яъни харажатлар, сифат, вақт ва бошқалар ҳақида маълумот олиш услубларини ишлаб чиқмоқда. Шундан келиб чиқиб, бошқарув ҳисобини бош мақсади – компанияга стратегик мақсадларига эришишида ёрдам беришдир.

Стратегик мақсадларга эришиш мижозларни акционерларни ва бошқаларни эҳтиёжини қондиришдан иборатдир. Шунинг учун ҳозирги кунда асосий эътибор мижозлар, акционерлар ва бошқалар учун маблағлардан самарали фойдаланиш орқали фойда олишга қаратилмоқда. Шунга мос равишда компанияларда бухгалтер-аналитикни роли ҳам ўзгармоқда. Биринчидан, у ички эҳтиёж учун маълумот етказиб берувчидан бизнес-ҳамкорга, яъни бошқарув қарори қабул қилувчи раҳбариятнинг тўлақонли аъзосига айланмоқда. Иккинчидан, катта компанияларда бухгалтер-аналитикларни қарор қабул қилиш жараёнига қўшиш амалиёти қўлланилмоқда. Масалан, Америка компанияларининг 20 % респондентларини гувоҳлик беришича уларнинг бухгалтер-аналитикларини ярми бевосита ўзлари хизмат кўрсатаётган бўлимларда фаолият кўрсатишмоқда.