



СТРАТЕГИК БОШҚАРУВ ҲИСОБИНИНГ ЗАМОНАВИЙ КОНЦЕПЦИЯЛАРИ

Махмудов Аслиддин Сирожиддин ўғли

Тошкент давлат иқтисодиёт университети тадқиқотчиси. Тошкент, Ўзбекистон. a.maxmudov@tsue.uz

<https://orcid.org/0000-0002-1294-6296>

DOI: https://doi.org/10.55439/EIT/vol11_iss1/a18

Аннотация

Мақолада стратегик бошқарув ҳисобининг асосий замонавий концепцияларидан фойдаланиш имконияти ёки мумкин эмаслиги, шунингдек, унинг афзалликлари ва камчиликлари ҳар бир хўжалик субъекти контекстида алоҳида кўриб чиқилди. Тадқиқотда стратегик бошқарув ҳисоби соҳасидаги хорижий ва маҳаллий тадқиқотчиларнинг ишларида келтирилган стратегик бошқарув ҳисобининг асосий замонавий концепцияларини таҳлил қилинди. Стратегик бошқарув ҳисоби тизими назариясининг ривожланишини тадқиқ этиш орқали ушбу тизимнинг самарали фаолият кўрсатишига фақатгина стратегик менежмент ва бошқарув ҳисобини интеграцияси орқали эришилади, деган хулосага келинди. Уларни мамалакатимиздаги хўжалик юритувчи субъектлар амалиётида жорий этиш зарурлиги асосланди. Шунингдек, ҳар бир компания ўз олдига қўйган мақсадларига эришиши учун муҳим бўлган омиллардан келиб чиқиб, стратегик бошқарув ҳисобининг зарурий моделини танлаши кераклиги илмий асосланди.

Калит сўзлар: Қиймат занжири, стратегик жойлашув, стратегик бошқарув, стратегик учбурчак, мақсадли бошқарув, бюджетлаштириш, трансферт баҳолаш, институционал, кўзда тутилмаган ҳолатлар, харажатларни бошқариш

СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Махмудов Аслиддин Сирожиддинович

Научный сотрудник Ташкентского государственного экономического университета. Ташкент, Узбекистан.

Аннотация

В статье рассмотрены возможность или невозможность использования основных современных концепций стратегического управленческого учета, а также его преимущества и недостатки в разрезе каждого хозяйствующего субъекта. В исследовании проанализированы основные современные концепции стратегического управленческого учета, представленные в работах зарубежных и отечественных исследователей в области стратегического управленческого учета. Путем исследования развития теории системы стратегического управленческого учета был сделан вывод о том, что эффективное функционирование этой системы может быть достигнуто только за счет интеграции стратегического управления и управленческого учета. Обоснована необходимость их внедрения в практику хозяйствующих

субъектов в нашей стране. Также было научно доказано, что каждая компания должна выбирать необходимую модель стратегического управленческого учета, исходя из факторов, важных для достижения поставленных перед собой целей.

Ключевые слова: Цепочка создания стоимости, стратегическое позиционирование, стратегическое управление, стратегический треугольник, целевое управление, бюджетирование, трансфертное ценообразование, институциональные, непредусмотренные случаи, управление затратами

MODERN CONCEPTS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Makhmudov Asliddin Sirozhiddinovich

Researcher at Tashkent State University of Economics. Tashkent, Uzbekistan.

Abstract

The article considers the possibility or impossibility of using the main modern concepts of strategic management accounting, as well as its advantages and disadvantages in the context of each business entity. The study analyzes the main modern concepts of strategic management accounting presented in the works of foreign and domestic researchers in the field of strategic management accounting. By studying the development of the theory of the strategic management accounting system, it was concluded that the effective functioning of this system can only be achieved through the integration of strategic management and management accounting. The necessity of their introduction into the practice of economic entities in our country is substantiated. It has also been scientifically proven that each company should choose the necessary model of strategic management accounting, based on factors important for achieving its goals.

Keywords: Value chain, strategic positioning, strategic management, strategic triangle, target management, budgeting, transfer pricing, institutional, contingencies, cost management

Кириш

Ҳозирги кунда бухгалтерлар кўп функцияли бошқарув командаси аъзосига айланди. Улар учун харажатларни бошқариш тизимлари муҳим аҳамиятга эга, аммо узоқ муддатли муваффақиятга эришиш учун уларни қандай ва қачон қўллашни билиш ҳам муҳим масала ҳисобланади.

Харажатларни бошқариш тизимлари менежерларга харажатлар таркибини тушунишга ва уларнинг хатти-ҳаракатларини аниқлашга ёрдам беради. Шунинг учун улар компанияга стратегик рақобатбардош устунликларга эришиш ва ундан фойдаланишга ёрдам берадиган қарорлар қабул қилиш имкониятига эга бўлади.

Харажатларни бошқариш компаниянинг узоқ муддатли рақобатбардош муваффақиятига қаратилган. Харажатларни стратегик бошқаришда стратегияга алоҳида эътибор қаратиш бошқарув функциясида муҳим рол ўйнайди, айниқса стратегик бошқарув ҳисоби, чунки у бизнес стратегиясини амалга оширишни осонлаштириши мумкин.

Фаолияти инновацион цикллар ва ишлаб чиқариш жараёнларининг беқарорлиги асосида кечадиган компанияларда стратегик бошқарув ҳисобини самарали ташкил этиш нафақат компаниянинг якуний молиявий ҳолатини ва унинг билим талаб қиладиган маҳсулотларни ишлаб чиқариш учун ўз айланма маблағларини таъминлаш қобилиятини белгилайди, балки ривожланишининг ўтиш даврларида компаниянинг барқарорлиги имкониятларини ҳам белгилайди.

Стратегик бошқарув ҳисоби самарали бўлиши учун компанияларга маълум бир маълумотлар керак бўлади. Янги бизнес муҳотида рақобат қилиш учун компаниялар бошқарув қарорларини қабул қилиш учун ўз вақтида ва долзарб бўлган бошқарув учун турли хил маълумотларга муҳтож бўлади. Бундай маълумотлар сифатида рақобатчилар таҳлили, тасаввурларни ўлчаш ва сифатни баҳолаш методлари маълумотлари қўлланилади.

Анъанага кўра, менежерлар қарор қабул қилиш учун молиявий маълумотлардан фойдаланади. Бироқ, менежерлар фақатгина молиявий маълумотларга таяниб, компаниянинг бошқа муҳим жиҳатларига эътибор бермаса, у ҳолда муваффақиятсизликка учрайди. Рақобат устунлигини сақлаб қолиш учун бошқарувчиларга молиявий ва номолиявий маълумотларнинг кенг доираси, жумладан, фаолиятни иқтисодий таҳлили, статистик маълумотлар таҳлили ва назарий тушунчалар асосида иқтисодий ҳодиса ва жараёнларни башоратли моделлаштириш зарур.

Шу билан бирга, стратегик бошқарув ҳисоби доирасида бошқарув органлари томонидан давлат ва хусусий секторда фойдаланиладиган маълумотлар фарқ қилади. Давлат сектори ва хусусий сектор компаниялари ўртасидаги ўхшашликлар ортиб бораётганлиги сабабли, ушбу секторларда маълумотлардан фойдаланиш ўртасида фарқлар камайиб бормоқда.

Шунга қарамай, шуни ҳам таъкидлаш керакки, давлат сектори манфаатдор томонларнинг анча кенг доираси (масалан, ресурсларни етказиб берувчилар, товар ва хизматларни олувчилар, назорат қилувчи томонлар) олдида ҳисобдордир ва давлат органлари ҳисобот бериш учун маълумотлардан фойдаланади.

Маълумотлар турли мулкчилик шаклидаги тадбиркорлик субъектлари учун катта аҳамиятга эга, чунки улар компанияда содир бўлади ўзгаришлар двигатели ҳисобланади. Компания ичидаги ҳар қандай ўзгаришлар бошқарув ва бошқарув ҳисоби тизимига таъсир қилади.

Бошқарув ҳисоби тизими бошқарув тизимига кирувчи тизимлардан биридир. Бошқарув тизими самарали тизим бўлиши учун ўз муҳотидаги ўзгаришларга эътибор қаратиши керак. Кўпинча бошқарув ҳисоби тизимидаги ўзгаришлар бошқарув тизимларининг бошқа таркибий қисмларининг ривожланишига таъсир қилади. Шундай қилиб, компанияда ўзгаришлар рўй берганда, мазкур ўзгаришлар натижасида барча ўзаро боғлиқ бошқарув тизимларини самарали бўлишини назарда тутиш керак.

Ҳўжалик юритувчи субъектнинг бошқарув органи учун стратегиялар иложи борича самарали бўлиши учун стратегияни танлаш масалаларига оид билимлар катта аҳамиятга эга. Самарали стратегиялар узоқ муддатга (3-5 йил) мўлжалланган бўлиб, улар ташқи экологик имкониятлари ва компаниянинг ички кучли томонларини баҳолаши керак. Стратегиядан келиб чиқиб стратегияга эришиш учун ишлаб чиқилиши мумкин бўлган ҳаракатлар режаси аниқланади.

Компания бизнес стратегиясини шакллантиришига қандай омиллар таъсир қилиши мумкин? Бизнес стратегияси компаниянинг маълум бизнесда қандай рақобатлашаётганини ва рақобатчиларга нисбатан ўзини қандай тутишини англатади. Компания ўз бизнес стратегиясини шакллантиришига таъсир қилиши мумкин бўлган омиллар турига қуйидагилар киради:

- 1) мижознинг харид қобилияти;
- 2) мол етказиб берувчилар билан музокаралар олиб бориш имконияти;

- 3) алмаштириладиган маҳсулотларга қарамлилик;
- 4) янги рақобатларни пайдо бўлиши таҳдидлари.

Стратегиялар паст қийматга ёки маҳсулотни дифференциациялашга асосланиши мумкин. Компаниянинг қарашлари ва миссияси компания ичида содир бўлаётган стратегик жараёнлар билан бевосита боғлиқ. Компанияни қарашларига оид ҳужжатда раҳбарият фирма мавжудлигининг сабаби сифатида нимани кўриши тавсифланади. Миссияда эса компаниянинг умумий мақсадининг қисқача, ёзма тавсифи келтирилади. Бу компаниянинг ҳозирги кунда қандай компания эканлиги унинг миждозлари ёки учинчи томонлар қандай тасаввур қилаётганлигини билдиради.

Стратегия - бу компания менежерлари томонидан уч йилдан беш йилгача бўлган вақт оралиғида мақсадларни аниқлаш учун ташқи имкониятлари, ички кучли томонлари ва ресурсларни ҳамда ушбу мақсадларга эришиш учун ҳаракатлар режалари мажмуасини баҳолайдиган жараёндир. Миссия ва стратегияни ишлаб чиқиш раҳбариятнинг қарашлари асосида амалга оширилиши керак. Компания стратегияни шакллантиришда керакли самарага эришиш учун стратегик мақсадларини ишлаб чиқиши керак. Хўжалик юритувчи субъект ичида содир бўладиган стратегик жараёнлар стратегик бошқарув ҳисоби концепциясининг асосини ташкил этади.

Стратегик бошқарув ҳисобининг барча замонавий концепциялари умумий мақсадга эга ва бу турли хил ички ва ташқи омилларга асосланган ҳолда компаниянинг асосий мақсадларига эришиш ҳисобланади.

Шу билан бирга, шуни ҳам таъкидлаш керакки, фан стратегик бошқарув ҳисобининг мавжуд концепциялари билан чекланиб қолмайди, балки ҳар бир компания ўзининг аниқ мақсадларига эришиши учун муҳим бўлган омиллардан келиб чиқиб, стратегик бошқарув ҳисобининг зарурий моделини танлайди. Шу билан бирга, иерархик принцип бўйича қурилган компания мақсадларининг тизимли тўпламини ишлаб чиқишга катта аҳамият берилади, унда асосий мақсад ва унга бўйсунувчи кичик мақсадлар алоҳида белгиланади. Шаклланиш принцигига кўра, ушбу мақсад ва вазифалар тизими "мақсадлар дарахти" бўлиб, компанияни ривожлантириш мақсадларининг таркиби ва муносабатларини аниқлашга комплекс ёндашувни ўз ичига олади.

Худди шундай, ҳар бир хўжалик юритувчи субъект вазифаларни ҳал қилишга ва стратегик мақсадларга эришишга йўналтирилган стратегик бошқарув ҳисобининг энг мос концепциясини танлайди. Шу сабабли, стратегик бошқарув ҳисобининг у ёки бу концепциясига танқидий ёндашиш, шунингдек, маълум бир концепцияга устунлик бериш мумкин эмас. Бирон бир концепциядан фойдаланиш имконияти ёки мумкин эмаслиги, шунингдек, унинг афзалликлари ва камчиликлари ҳар бир хўжалик субъекти контекстида алоҳида кўриб чиқилиши керак.

Стратегик бошқарув ҳисоби концепциясига қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби тизими фаолиятининг муайян тамойилларига асосланувчи назарий асосланган тизим сифатида қарайдиган бўлсак, у ҳолда стратегик бошқарув ҳисоби концепциясининг барча элементлари ва уларни амалга оширишга таъсир қилиши мумкин бўлган омилларни ҳисобга олиш керак. Шу билан бирга, шуни таъкидлаш керакки, маълум бир хўжалик юритувчи субъектнинг стратегик бошқарув ҳисоби элементлари тўплами у фаолият юритадиган муҳитга таъсир қилувчи омиллардан келиб чиққан ҳолда белгиланади.

Мавзуга оид адабиётлар таҳлили

Эмпирик мактабнинг асосчиларидан бири профессор П.Друкерни таъкидлашчи, ".....воситалар эмас, балки уларга асосланувчи концепциялар катта аҳамият касб этади....."[1]. Тизимли ёндашув нуқтаи назаридан олиб қараганда концепция бирон бирон бир жараёнларга оид қарашларни бирлигини тизимлаштириш демакдир. Шу билан бирга, кўпгина иқтисодчи олимларни фикрича, концепция ҳисобнинг асоси сифатида "... қабул қилинган ҳисоб тизимини ҳуқуқий ва сиёсий-иқтисодий муҳит контекстида фаолият кўрсатишини моҳияти, таркибий тузилиши ва тамойилларини белгиловчи назарий асосларини мажмуаси" сифатида қаралади [2].

Стратегик бошқарув ҳисоби соҳасидаги хорижий ва маҳаллий тадқиқотчиларнинг ишларида келтирилган стратегик бошқарув ҳисобининг асосий замонавий концепцияларини таҳлил қилиш мақсадга мувофиқ. Стратегик бошқарув ҳисоби тизими назариясининг ривожланишини тадқиқ этиш ушбу тизимнинг самарали фаолият кўрсатишига фақатгина стратегик менежмент ва бошқарув ҳисобини интеграцияси орқали эришилади, деган хулосага олиб келди. Ушбу хулосани стратегик бошқарув ҳисоби назарияси асосчилари М.Бромвич ва А.Бҳимани ўз асарларида қўллаб-қувватлаб, "стратегик бошқарув ҳисоби нафақат бошқарув ҳисобини ташкил этишни, балки умумий бошқарув, корпоратив стратеглар, маркетинглоглар ва бухгалтерия ҳисобига оид самарали ёндашувга эга бўлмаган маҳсулот ишлаб чиқарувчилари билан яқин ҳамкорликни ҳам ўз ичига олади"[3], - деб таъкидлайди.

Стратегик бошқарув ҳисобининг бошқарув ҳисоби ва маркетинг бошқаруви билан чамбарчас боғлиқлигини яна бир далилини С. Симмондснинг "бошқарув ҳисоби бўйича мутахассис ҳисобланувчи бухгалтерлар маркетинглогларга қараганда бизнес ёндашувларини анча яхши билиши" ҳақидаги фундаментал тезисини таҳлил қилиш орқали кўриш мумкин [4, 206-б.]. Айнан мана шу позиция Р.Росландерга 1995 йилда стратегик бошқарув ҳисобини "стратегик жойлашини маркетингдаги ғояларни бошқарув ҳисобига интеграция қилишга уриниш сифатида тавсифловчи ҳисобни умумий ёндашуви" сифатида таърифлаш имкониятини берган [4, 206-б.].

2003 йилда Американинг етакчи иқтисодчиси О.Харт профессор Р.Росландер таклиф қилган ёндашувни қўллаб-қувватлаган ва маркетингга оид маълумотлар стратегик менежмент ва бошқарув ҳисоби ўртасидаги боғловчи бўғин эканлигини таъкидлаган. Бизнингча, мазкур тақдим этилган фикрга қисман қўшилиш тўғри бўларди.

Ҳозирги кунда хўжалик юритувчи субъектлар учун стратегик бошқарув ҳисобининг кўплаб замонавий концепциялари мавжуд.

Улардан энг муҳимларидан бири бўлган М.Портернинг "Қиймат занжири таҳлили" концепцияси харажатларни бошқаришнинг энг самарали методи бўлиб, у қиймат занжири таҳлилининг стратегик кучига алоҳида эътибор қаратади. Чунки "харажатларни самарали бошқариш кенгроқ кўриб чиқишни ва маълум бир тадбиркорлик субъекти доирасидан ташқарига чиқишни талаб қилади" [5]. Қиймат занжири таҳлили иштирокчилар ўртасидаги функцияларни чегаралаш орқали компания харажатларини тартибга солиш имконини беради. Бунга қийматни яратувчи занжирдаги асосий бўғиннинг харажатларини атайлаб кўпайтириш ва оқибатда маҳсулотнинг бутун ҳажми бўйича харажатларни камайтириш орқали эришилади.

Ушбу концепциядан фойдаланиш маҳсулотларни ишлаб чиқаришда барқарор рақобатдош устунликни сақлаб қолиш ва қиймат занжирининг ҳар бир бўғинида

харажатларни минималлаштириш имконини беради. Ҳар бир босқичда иқтисодий қийматни рақамларда ифодалаш имконияти пайдо бўлади. “Сотиб олиш ёки ишлаб чиқариш”га оид бошқарув қарори учун стратегик таҳлил билан биргаликда мазкур концепция иқтисодий наф кўриш имкониятини беради ва ишлаб чиқариш ёки таъминот сиёсатини ўзгартириш имкониятини таъминлайди. Бундан ташқари, у харажатларни бошқаришнинг афзалликлари ва камчиликларини ажратиб кўрсатиш ва харажатларга таъсир қилувчи омилларни аниқлаш имконини беради.

Мақсадли бошқарув концепцияси ходимлар ва раҳбариятнинг саъй-ҳаракатларини умумий мақсадларга эришишга йўналтиради, биргаликда муҳокама қилиш доирасида белгиланган устуворликларга мувофиқ бюджет режалаштиришни ташкил қилиш ва харажатлар учун масъул бўлинмалар фаолиятини назорат қилиш имкониятини яратади ҳамда муҳокама қилишни рағбатлантиради.

Стратегик бошқарув ҳисоби концепцияларини ўрганишга катта ҳисса қўшган япон иқтисодчиси Кеничи Омае ўзининг “Стратегик учбурчак” концепциясини Япония, Шимолий Америка ва Европа компанияларининг стратегик бошқарув тизимларининг амалий тажрибасига асосланган ҳолда шакллантирган. Модел стратегик бошқарув ҳисобининг учта асосий элементи: корпорация, унинг мижозлари ва рақобатчиларни ривожлантирган, улар биргаликда К. Омае “Стратегик учбурчак” деб атайдиган концепцияни ташкил қилади. Концепция доирасида асосий элементларнинг ҳар бири алоҳида, шунингдек, бир-бири билан чамбарчас боғлиқ ҳолда таҳлил қилинади. К. Омае концепциясида стратегик концентрациянинг ҳар бир соҳаси амалий мисоллар орқали ифодаланган [6].

К. Омае концепциясига кўра, компания учун стратегик бошқарув ҳисобининг мақсади, “Мижознинг эҳтиёжларини янада яхшироқ қондириш учун кучли корпоратив томонлардан фойдаланган ҳолда ўзини асосий рақобатчилардан ажратиб олишга самарали интилишдан иборатдир” [6, б. 411]. Умумий концепцияни тўлиқ баҳолаш учун биринчи навбатда учбурчакнинг ҳар бир қисмини алоҳида тушуниш керак.

Харидор ҳар қандай компания томонидан бирон бир маҳсулотни ишлаб чиқаришга қаратилган барча саъй-ҳаракатларнинг асосий марказида бўлиши керак. “Мижоз = қирол” деган ғоя бозорга йўналтирилганлик ғоясида ўз аксини топган бўлиб, у “ҳозирги ва потенциал мижозларга тегишли бозор маълумотларини шакллантириш ва ушбу маълумотларни корпоратив стратегияни ишлаб чиқиш учун компанияда тарқатиш” асосида аниқланиши мумкин [6, 410 б.]. Бундан ташқари, компания бир вақтнинг ўзида ҳамма нарсага эътибор қарата олмайди ва бунинг натижасида у умумий бозорни сегментларга ажратиши (бузиши), кейин эса ўзи учун энг яхши бўлган сегментларга эътибор қаратиши керак. Бу ерда якуний мақсад мижоз учун рақобатчилар тақдим эта оладиган ёки таъмин эта оладиган ҳар қандай нарсадан ошиб кетадиган таклифни яратишдир. Компаниянинг танланган ташкилий тузилмаси мижозларнинг эҳтиёжларини қондириш қатъий аниқ келишилган (ва ишлаб чиқилган) ва шу билан бирга, иложи борича тежамкор бўлиши керак.

Демак, компаниялар бунга эришишга имкон берадиган асосий хусусиятларни аниқлашлари ва бу хусусиятларни янада кучайтиришлари керак, шунда уларнинг энг яқин рақобатчиси учун бундай имконият қолмайди. Бундай ҳолда, компаниянинг барқарор рақобатдош устунлигини аниқлаш ва мижоз учун қиймат яратиш учун унинг стратегияси кўп жиҳатдан компаниянинг тузилишига таъсир қилиши аниқ. Мижозларнинг эҳтиёжлари маълум вақт оралиғида ўзгариб туради ва бозорга аниқ

Йўналтирилган компания ушбу динамик эҳтиёжларга тезда мослашиши керак. Компаниянинг ички ресурсларни тақсимлаш жараёнлари ўзгаришларга жавоб бериш учун тегишли ресурсларни йўналтиришга имкон берадиган даражада мослашувчан бўлиши керак.

Компания, шунингдек, ташкилий ўзгаришлар қилишни ўзининг асосий вазифаларидан бирига айлантирганда мижозларнинг ўзгарувчан эҳтиёжларини қондириш учун яхши шароитга эга бўлади. Ташкилий ўзгариш - бу компаниянинг асосий имкониятларидан ва шу билан бирга бизнес учун бозорнинг янги сегментларини ривожлантиришга қаратилган имкониятлардан фойдаланиш қобилиятидир.

Учбурчакнинг барча учта компоненти бир-бирига боғлиқдир, лекин шу билан бирга, стратегик бошқарув ҳисоби доирасида уларнинг бирлашиши сизнинг мақсадларга самарали эришиш ва бозорда рақобатдош устунликка эга бўлиш имконини беради.

Сўнги йилларда харажатларни ҳисобга олиш ва бошқаришда сезиларли ижобий ўзгаришлар юз берди. Бу силжиш янги ишлаб чиқаришлар ва ахборот технологияларини жорий этиш, мижозларга йўналтирилганлик, жаҳон бозорларининг ўсиши ва бошқарувни ташкил этишнинг янги шакллари жорий этиш орқали рақобат муҳитининг кучайишини натижасидир. Стратегик харажатларни бошқариш концепцияси харажатларни бошқариш бизнес-муҳит ва компания стратегияларига мос келиши керак - деган фикрдан келиб чиққан. Харажатларни бошқаришнинг мақсадларидан бири стратегия ҳақида хабардор қилиш, стратегик мақсадларга эришишни ўлчаш ва уни тегишли қарорлар қабул қилиш асослари билан мустаҳкамлашдир. Хусусан, харажатларни бошқариш тўғрисидаги маълумотлар (молиявий ва молиявий бўлмаган маълумотлар) компанияни муваффақиятли фаолият кўрсатиши учун муҳим бўлган маълумотлардан биридир. Шу сабабли харажатлар ҳисоби ва бошқарувининг роли кенгайди.

Бюджетлаштириш концепцияси, инвестицион рискларни таҳлил қилиш концепцияси, сегментлар фаолиятини баҳолаш концепцияси ҳам, бизнинг фикримизча, стратегик бошқарув ҳисобининг энг муҳим замонавий концепцияси ҳисобланади. Бюджетлаштириш режалаштиришдан кенгроқ бўлиб, нафақат режаларни, балки уларни амалга ошириш тизимларини ҳам ўз ичига олади, улар бюджетни амалга ошириш натижаларини ўлчаш, оғишишларни таҳлили учун индикаторларни яратиш, оғишишларга олиб келган сабабларни аниқлаш ва тегишли ечимларни топиш учун мўлжалланган.

Инвестициялар киритиш узоқ муддатли истиқбол нуқтаи назардан қараганда тадбиркорлик субъектлари фаолиятининг энг муҳим жиҳатларидан биридир. Инвестициялар қўйидаги муаммоларни ҳал қилиши мумкин: 1) мавжуд тадбиркорлик фаолиятини кенгайтириш; 2) янги ишлаб чиқариш қувватларини сотиб олиш; 3) янги йўналишларни ривожлантириш орқали бизнесни диверсификация қилиш.

Сегментли ҳисоботлардаги маълумотлар масъулият марказлари фаолиятини назорат қилиш ва бўлимлар раҳбариятининг фаолиятини объектив баҳолаш, менежерларнинг касбий мувофиқлиги тўғрисида хулоса чиқариш, рағбатлантириш тизимини шакллантириш ва бўлим бошлиқларига ўз ишларида ёрдам бериш имконини беради. Чунки улар ўзларининг меҳнат вазифаларини қанчалик яхши

базараётганликларини тушуниб етишади.

Юқоридаги учта концепциянинг барчаси хўжалик юритувчи субъектларнинг бошқарув органларига бошқарув қарорларини қабул қилишда рискларни камайтириш, самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш, ташқи ва ички муҳит тўғрисидаги комплекс маълумотлар асосида бундай қарорларнинг иқтисодий оқибатларини баҳолаш имконини беради, бу эса уларнинг стратегик бошқарув ҳисобидаги асосий ролини белгилайди.

Шунингдек, стратегик бошқарув ҳисобининг мавжуд концепцияларини ишлаб чиқишга Австралиянинг Ла Троб университети Ла Троб бизнес мактабининг ҳисоб ва таҳлил маълумотлари бўлими бошлиғи профессор Заҳерула Хок катта ҳисса қўшган. З.Хок ўз тадқиқотларида замонавий бозор иқтисодиёти шароитига максимал даражада мослаштирилган стратегик бошқарув ҳисобининг бир қанча концепцияларини ишлаб чиқди.

Биринчи концепция - бу компанияларни техник ва оқилона танлаш концепцияси. Ушбу концепция доирасида бухгалтерия ҳисоби каби бошқарув методлари ва процедураларидан фойдаланиш назарда тутилади ва у компания учун ўз мақсадларини максимал даражада эришига олиб келадиган оқилона қарорларни қабул қилишга ёрдам беради. Хусусан, технорационал ёндашув қўйидаги асосий хусусиятларга эга: у берилган мақсадни ёки мақсадлар кетма-кетлиги мажмуасини назарда тутди. Рационаллик маълум бир ҳаракатга тегишли мақсад ва вазифаларнинг уйғунлигини ва мақбул алтернативани танлаш тамойилларини қўллашда изчилликни таъкидлайди, деган фикр мавжуд. Техно-рационал истиқбол, шунингдек, муқобиллар бир-бирини истисно қилувчи, алоҳида ва осонгина аниқлаш мумкин деб тахмин қилади.

Шундай қилиб, бу ёндашув ягона мақсадларга, мумкин бўлган вариантлар доирасини, уларнинг юзага келиши мумкин бўлган оқибатларини аниқлашга ва компаниянинг мақсадини максимал даражада оширадиган алтернативани танлашга қаратилган. Кўпгина бошқарув ҳисобига оид дарсликлар ушбу тахминларга асосланади. Бошқача қилиб айтганда, бошқарув ҳисоби тизимлари компанияга ўз мақсадларига эришишда ёрдам берадиган қарорларини қабул қилишни ҳисоблаш воситаларини тақдим этади.

З.Хок томонидан ишлаб чиқилган стратегик бошқарув ҳисобининг яна бир концепцияси кутилмаган ҳолатлар концепциясидир. Ушбу концепцияга кўра, бухгалтерия ҳисоби ва назорат тизимининг тури компания дуч келадиган ҳолатлар ёки вазиятларга қараб ўзгаради. Бошқарув тизими учун универсал “энг яхши” дизайн йўқ, аммо “барчаси вазият ёки контекстли омилларга боғлиқ” деган фикр мавжуд. Ҳозирги вақтда тадқиқотчилар компанияларда бухгалтерия ҳисоби ва назорат жараёнларини ишлаб чиқиш ва улардан фойдаланишда бир қатор ўзгаришларни аниқлади. Уларга қўйидагилар киради: 1) компания маданияти, технологияси ва бозорининг бюджет назорати тизимларига таъсири; 2) компания ҳажми, унинг технологияси ва таркибий тузилиши; 3) қарор қабул қилиш стили; 4) ташкилий қадриятлар ва мотивация; 5) раҳбариятнинг фойдани оширишга интилиши.

Бизнингча, мазкур концепциялар стратегик бошқарув ҳисоби жараёнининг моҳиятини тўлиқ очиб бермайди.

Ундан ташқари, кўзда тутилмаган ҳолатлар назарияларининг ўзи ҳам турли ижтимоий жараёнларда танқидга учраган, чунки улар ташкилий мақсадларни

танлашнинг юқори техник кўринишига асосланади.

Компаниялар томонидан кейинчалик фойдаланиш учун кўзда тутилмаган ҳолатлар назарияси доирасида мураккаб ўзгарувчиларнинг концепцияси, таърифи ва ўлчови етарли даражада ёритилмаган - улар кўпроқ назарий ва эмпирик эътиборни талаб қилади. Бундан ташқари, кўпгина кўзда тутилмаган ҳолатлар бўйича тадқиқотларда қайд этилган корреляциялар унчалик катта эмас ва ҳар доим ҳам изчил эмас ва ниҳоят, кўзда тутилмаган ҳолатлар назарияси компаниянинг кенгроқ контекстини, яъни ижтимоий, сиёсий, иқтисодий ва институционал жиҳатларини қамраб олмайди.

3. Хок томонидан шакллантирилган стратегик бошқарув ҳисобининг навбатдаги концепцияси институционал концепциядир. Бу концепция давлат, иқтисодиёт ва бошқарув ҳисоби тизимларини лойиҳалаштириш ва ташкил этиш каби ташкилий жараёнлар ўртасидаги муносабатларни тушунишга ёрдам беради, деган даъвога асосланади. Ҳокимият, зиддият, тарихий, ижтимоий, иқтисодий, сиёсий, маданий ва институционаллаштирилган тартиб ҳамда қоидалар масалалари институционал ёндашувнинг асосий масалалари ҳисобланади.

Давлат сиёсати ва иқтисодий босимга риоя қиладиган компаниялар одатда қонуний ҳисобланади, - деган фикр мавжуд. Бухгалтерия ҳисоби бўйича тадқиқотлар давлат иштироки моделлари ҳамда компания доирасидаги ва компания ичидаги ҳуқуқий ва иқтисодий жараёнларнинг ўзаро таъсири орқали иқтисодий ҳодисанинг ижтимоий-сиёсий асосларини кузатиш орқали ушбу ҳодисаларни яхшироқ қамраб оладиган институционал ёндашувни назарда тутди. Институционал ёндашувга асосланган бухгалтерия ҳисоби тадқиқотлари натижасида бир қанча парадигмалар пайдо бўлди, жумладан: “бухгалтерия ҳисоби тизимлари компания ва жамиятдаги сиёсий ва иқтисодий кучлар ўртасидаги ўзаро боғлиқлик асосида қандай шакллантирилади” ва “мазмун, маданият, мафкура ва ташкилий контекстлар компаниядаги бухгалтерия ҳисоби ва назорати тизими ишлашини қандай белгилаб беради” [7, б. 412].

Бу ерда кутилмаган ҳодисалар концепцияси ва институционал концепция ўртасидаги асосий фарқларни аниқ кўриш мумкин. Уларнинг орасидаги фарқ уларнинг фокусиди яъни асосий эътибор қаратадиган масаладир. Стратегик бошқарув ҳисобининг кўзда тутилмаган ҳолатлар концепциясини бошқарув тизимини ташкил этувчи омиллар қизиқтирса, институционал концепцияни компания ва давлат, давлат ва иқтисодиёт ўртасидаги ўзаро муносабатлар қизиқтиради. Бундан ташқари, институционал концепция компаниянинг легитимлик мақсадида ўзгаришини назарда тутди, кутилмаган ҳолатлар концепцияси эса ўзгариш “нима учун” содир бўлганлигини муҳокама қилмайди, у фақат ўзгаришларга сабаб бўлган омилларни кўриб чиқади.

Тадқиқот методологияси

Тадқиқотимиз стратегик бошқарув ҳисобининг замонавий концепцияларини такомиллаштириш мақсадида олиб борилган бўлиб, хўжалик юритувчи субъектлар учун мазкур концепцияларни самарали қўллаш бўйича вазифалар белгилаб олинди. Тадқиқот жараёнида амалий материалларни таққослаш ва статистика каби усуллардан фойдаланилиб хулоса ва таклифлар ишлаб чиқилди.

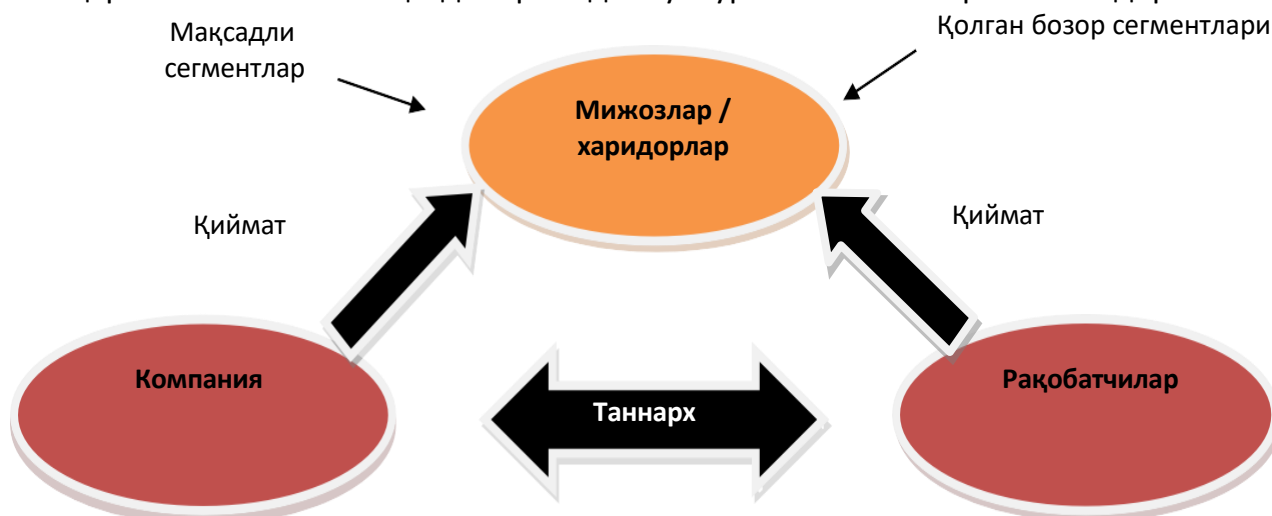
Таҳлил ва натижалар

Шундай қилиб, ички ва ташқи муҳитнинг турли омиллари стратегик бошқарув

<http://iqtisodiyot.tsue.uz/journal>

ҳисобининг замонавий концепцияларини ишлаб чиқишга ёрдам берди. Ушбу мустақил концепция муайян мақсадларга эришиш учун турли мамлакатларнинг ҳар хил хусусиятлари ва шароитларига мослаштирилган.

Шундай қилиб, К. Омае концепциясига кўра, компанияни стратегик бошқаришнинг асосий мақсади 1-расмдаги учбурчак балансига риоя этишдир.



Маҳсулот / хизмат дифференциацияси

1-расм. К. Омаенинг стратегик учбурчаги [6].

Масалан, Австралия ва Буюк Британиянинг стратегик бошқарув ҳисоби концепцияси маркетинг ва стратегик элементларнинг комбинациясига асосланган. Америка Қўшма Штатларида стратегик жойлашни аниқлаш жиҳатларига кўпроқ аҳамият берилади, бундан ташқари, “Стратегик бошқарув ҳисоби” категориясига оид ёндашувлар фарқланади ва қўлланиладиган стратегик бошқарув ҳисоби моделларининг ўзига хослиги турли мамлакатларда фарқ қилади [8].

Россия иқтисодчилари ўз ишларида стратегик бошқарув ҳисоби назариясидаги фарқликларга алоҳида эътибор қаратган. Стратегик бошқарув ҳисобининг ривожланишининг сабаби “бошқарув ҳисобини асосий вазифаси яъни маълумот истемолчиси – бошқарувни ахборот билан таъминлашда кечикаётганлиги (замон талабига жавоб бермаётганлиги)” [9], - деган фикр мавжуд. Россиялик олимлар ҳар бир хўжалик юритувчи субъекти учун стратегик бошқарув ҳисобининг муҳимлигини таъкидлайди. У компаниянинг асосий раҳбарияти учун ўта муҳим бўлган кўплаб маълумотларни, жумладан:

- компаниянинг ҳозирги кундаги рақобатдош позицияси қандай?
- у маълум вақт оралиғидан кейин (қисқа ва узоқ муддатда) қайси позицияда бўлишни хоҳлайди?
- исталган ўринга (мақомга) эришишнинг қандай йўллари борлиги ҳақида маълумотлар тақдим этиш имконини беради.

Бундан ташқари, илмий адабиётларда стратегик бошқарув ҳисоби концепцияси асосий эътиборини компаниянинг ташқи муҳит омилларига қаратганлиги, бу уларни бошқа барча ҳисоб концепцияларидан ажратиб туриши қайд этилган.

Стратегик бошқарув ҳисобининг замонавий концепциялари жуда кўп бўлиши мумкинлигига эътибор қаратиш керак. Улар назарий моделга ва бизнес

шароитларининг хусусиятларига қараб фарқланади.

Юқорида айтиб ўтилганидек, стратегик бошқарув ҳисоби бошқарув ҳисоби ва стратегик бошқарув интеграциялашгандагина кўзланган самарага эришиш мумкин. Шунинг учун ушбу тадқиқот муаллифи стратегик бошқарув ҳисобининг самарали амалий концепцияси ахборотни қўллаб-қувватлаш (бошқарув ҳисоби элементи) ва бошқарув концепцияси (стратегик бошқарув элементи) тушунчасини интеграция қилиш шакли бўлиши керак, деб ҳисоблайди. Бундай интеграциянинг аҳамияти бошқарув органларига бошқарув қарорларини қабул қилишда рискларни камайтириш, самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш ва иқтисодий субъект фаолиятининг ташқи ва ички муҳити тўғрисидаги маълумотлар тўплами асосида бундай қарорларнинг иқтисодий оқибатларини баҳолаш имкониятини яратишда намоён бўлади.

Стратегик бошқарув ҳисоби концепцияси маълум бир методларга асосланади. Стратегик бошқарув ҳисобининг мавжуд методларни ичида қуйидаги ўн тўрттаси асосий методлар ҳисобланади [10]:

1) компания томонидан амалга ошириладиган ва билвосита қийматни белгиладиган фаолият турларини аниқлашга асосланган алоҳида харажатлар ҳисоби / бошқарув методи (АБС/М). АБС методининг стратегик ёндашуви фаолиятни бошқаришда ва рақобатдош устунликларга эришишга ёрдам берадиган бундай ҳаракатларни амалга оширишда намоён бўлади;

2) “Таннархга ўтказиш” методи таннархни харажатларни гуруҳлаш объекти сифатида қарайди. Шунинг ҳам таъкидлаш керакки, М. Бромвич компанияни бозордаги улуши маҳсулот таннархи ва харидорларнинг эҳтиёжларини қондиришнинг даражасига боғлиқ бўлади, - деб ҳисоблайди;

3) энг яхши тажрибаларни аниқлаш ва компаниянинг жорий фаолиятини эталлон кўрсаткичлари билан солиштиришни ўз ичига олган бенчмаркинг методи. Стратегик бошқарув ҳисоби доирасида ушбу методнинг мақсади компания фаолияти кўрсаткичларини яхшилашдан иборат бўлади. Бенчмаркингнинг кўплаб турлари мавжуд, лекин умуман олганда, улар рақобатчиларга ташқи стратегик эътиборни қаратишни назарда тутаяди;

4) сотиш, мақсадли бозор, маҳсулот бирлигига тўғри келадиган ҳажмлар ва харажатлар тўғрисида рақобатбардош маълумотларни тақдим этишдан иборат бўлган рақобатбардош позицияларни мониторинг қилиш методи. Компания томонидан тақдим этилган маълумотларга асосланиб, асосий рақобатчиларга нисбатан ўз позициясини объектив баҳолаши ва оқибатда ўз стратегиясини назорат қилиши ёки шакллантириши мумкин;

5) фақат харажатлар таркибига эътибор қаратадиган рақобатчиларни баҳолаш методи. Бундай маълумотларнинг манбалари ҳар хил бўлиши мумкин. К. Уорд баъзи билвосита манбаларни таклиф қилган, масалан, “... кузатув, умумий мол етказиб берувчи ёки мижозлар, рақобатчиларнинг собиқ ходимлари ...”;

6) рақобатчи компаниянинг молиявий барқарорлиги, унинг пул оқимларининг таркиби ва тузилиши, фаолият самарадорлиги ва бошқалар тўғрисида хулоса чиқариш учун ишлатилиши мумкин бўлган расмий молиявий ҳисоботлар асосида рақобатчининг самарадорлигини баҳолаш методи;

7) мижозларни ҳисобга олиш методи. Бу методда мижоз ёки мижозлар гуруҳи ҳисоб ва таҳлил бирлиги сифатида қаралади. Мижозлар ҳисоби мижозлар ёки мижозлар гуруҳи билан боғлиқ фойда, сотиш ёки харажатларни баҳолашга қаратилган барча методларни ўз ичига олади;

8) фаолият натижаларини комплекс баҳолаш методи молиявий ва номолиявий кўрсаткичларни ҳисобга олишдан иборат бўлиб, фаолият самарадорлигини баҳолашнинг интеграциялашган тизимини белгилайди;

9) ҳаёт цикли қиймати методи маҳсулотнинг бутун ҳаёти давомида (лойиҳани яратишдан тортиб то жорий этиш, такомиллаштириш ва хизмат кўрсатиш давридаги харажатни қисқартиришгача) умумий таннархини ҳисоблашга қаратилган;

10) сифатли калькуляциялаш методи. Бу методда маҳсулот сифати бозордаги рақобатнинг асосий шартига ҳисобланади. Ушбу метод ички ва ташқи носозликлар натижасида сифатни бузилишини олдини олиш билан боғлиқ харажатларни таснифлайди ва назорат қилади;

11) стратегик калькуляциялаш методи. Стратегик бошқарув ҳисоби соҳасидаги тадқиқотчиларнинг фикрича, харажатларни калькуляциялаш тизими стратегик бошқарув жараёнида тобора муҳим ўрин эгаллаб бормоқда. Бу шуни англатадики, харажатларни калькуляциялаш тизимлари узоқ муддатли рақобатдош устунликка бевосита таъсир қилиши керак.

12) баҳо белгилаш жараёнида рақобатчининг нарх ўзгаришига муносабати, нарх эгилувчанлиги, нарх белгилашда тежамкорлик ва тажрибага оид маълумотлардан фойдаланишга йўналтирилган стратегик баҳо белгилаш методи;

13) мақсадли харажатлар методи. Ушбу методикага кўра, қиймат маҳсулотнинг ҳақиқий нархи ва харидор бозорда маҳсулотни сотиб олишга тайёр бўлган нарх ўртасидаги фарқ билан боғлиқ;

14) М.Портернинг қиймат занжири методи қиймат яратиш моделини ишлаб чиқишга асосланади, бунинг натижасида лойиҳанинг яратилишини бошланишидан то бозорда маҳсулот тақсимолигача бажариладиган барча фаолиятни ҳисобга оладиган бухгалтерия ҳисоби ёндашуви таклиф этилади.

Хулоса ва таклифлар

Юқоридагилардан келиб чиқиб, қуйидаги хулосаларга келинди ва тегишли тавсиялар тақдим этилди:

1. Стратегик бошқарув ҳисоби тизимини маълум бир концепциясиз ташкил этиб бўлмайди. Шу билан бирга компания рақобатбардош устунликка эришиш учун стратегик бошқарув ҳисобини энг тўғри концепциясини танлаши кераклигини ҳам унутмаслик керак. Бунинг учун компания амалиётида самарали қўлланиладиган ҳамда уларнинг ички ва ташқи муҳитига мос келадиган стратегик бошқарув ҳисоби методини танлаш зарур.

2. Стратегик бошқарув ҳисобининг замонавий концепцияларига таъсир қилувчи турли омилларни ўрганиш бу омилларнинг барчаси бошқарув органларига компаниянинг ривожланиш мақсадларига мувофиқ асосий миссиясини амалга оширишга имкон берадиган маълумотларни тақдим этишини кўрсатди.

3. Тадқиқот муаллифи стратегик бошқарув ҳисоби концепциясини маълум бир ҳўжалик юритувчи субъектнинг стратегик бошқарув ҳисобининг қабул қилинган

тизимининг иқтисодий, экологик, ижтимоий ва институционал жиҳатларни ҳисобга олган ҳолда ишлаш мантиқи, тузилиши, тамойиллари ва тахминларини белгилайдиган назарий қоидалар ва услубий ёндашувлар мажмуи сифатида тушунишни таклиф қилади.

4. Стратегик бошқарув ҳисобининг самарали амалий концепцияси ахборот таъминоти (бошқарув ҳисобининг элементи) ва бошқарув концепциясининг (стратегик бошқарув элементи) интеграциялашуви натижасида юзага чиқиши керак.

5. Бундай интеграциянинг аҳамияти бошқарув органларига бошқарув қарорларини қабул қилишда рискларни камайтириш, самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш ва фаолиятининг ташқи ҳамда ички муҳити тўғрисидаги маълумотлар комплекси асосида бундай қарорларнинг иқтисодий оқибатларини баҳолаш имкониятини беришда намоён бўлади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Хдейб Т. С. Современные концепции стратегического управленческого учета / Т. С. Хдейб, В. Ф. Несветаев // Сборник «Учетно- контрольные и аналитические процессы в условиях цифровизации экономики». – М., 2019. – С. 410–414.

2. Николаева О. Е., Шишкова, Т. В. Классический управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М.: Ленанд, 2017. – 400 с.

3. Bromwich M. Management Accounting: Retrospect and Prospect /M. Bromwich, A. Bhimani. – CIMA, Oxford, UK, 2010. – 230 p.

4. Simmonds K. Strategic Management Accounting for Pricing: a Case Example / K. Simmonds // Accounting and Business Research. – 1982. – No. 47. –P. 206–214.

5. Open Innovations Hold a Dialogue between Government and Business on Measures to Support Technology Companies [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.rvc.ru/en/press-service/news/company/150996/>

6. Ohmae K. The Mind of the Strategist: The Art of Japanese Business /K. Ohmae. – New York: McGraw-Hill, 1991. – 564 p.

7. Глущенко А. В. Концептуальные основы управленческого учета / А. В. Глущенко, Э. Н. Самедова [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://ges.jvolsu.com/index.php/ru/archive-ru/33-2012-2/finansy-bukhgalterskij-uchet/122-kontseptualnye-osnovy-upravlencheskogo-ucheta>

8. Langfield-Smith K. Strategic Management accounting: How Far Have We Come in 25years? / K. Langfield-Smith // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2008. – No. 21(2). – P. 77–79.

9. Николаева О. Е., Волошин, Д. А. Традиционный и стратегический управленческий учет: история возникновения и развития / О. Е. Николаева, Д. А. Волошин // Вестник Таджикского национального университета. – 2013. –№ 2 (2). – С. 61–66.

10. Хонгрэн Ч. Управленческий учет / Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар. СПб.: Питер. – 2014. – 1008 с.