

ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАР ТАННАРХИ ВА УЛАРНИ МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТДА АКС ЭТТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

Ташназаров Самиддин Низамович,

СамИСИ доценти, и.ф.н.

E-mail: samiddintashnazarov@live.ru

Аннотация: Мақолада иқтисодиётни модернизациялаш шароитида 2-сон МҲХСлари ва 4-сон БҲМСларидаги умумий қоидаларни солиштириш натижалари акс эттирилди. Захиралар таннархини шакллантириш, уларни баҳолаш масалалари баён қилинган. Ишлаб чиқарилган маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботнинг методологик тартиби асосланди. Захираларнинг бухгалтерия балансида таркибини такомиллаштириш бўйича таклифлар берилди.

Аннотация: В статье отражается результаты сравнения общих правил на МСФО №2 и НСБУ №4 в условиях модернизации экономики. Описывается вопросы формирования себестоимости запасов и их оценки. Обоснуется методологический порядок составления отчета о себестоимости произведенных продуктов. Разработаны предложений по совершенствованию состава запасов в бухгалтерском балансе.

Abstract: The article is devoted results of comparisons 2-IAS and 4-NAS in the condition of modernization of economy. In the article is described problems of forming cost of inventory and their valuation. Will settle metrological aspects of preparing reporting of cost of the production. Elaborated of proposals of developments structure of inventory in balance sheet.

Калим сўзлар: Захиралар, молиявий ҳисобот, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари, реализациянинг эҳтимол қилинаётган соф қиймати, адолатли қиймат, захиралар таннархи.

Кириш

Бугунги кунда Ўзбекистонда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишда кенг қамровли ишлар амалга оширилмоқда.

Ўзбекистон Республикасининг Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий яқунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маърузасида “Биринчи – ислохотларнинг қай даражада самара бераётганини кўрсатадиган мақсадли дастурларни амалга ошириш натижадорлиги. Булар қаторида саноат ва бошқа тармоқларни ривожлантиришнинг қуйидаги иқтисодий ва молиявий кўрсаткичларини келтириш мумкин: ишлаб чиқариш қувватларининг аҳволи, **харажатларни ва таннархни пасайтириш**, маҳаллийлаштириш ва **рентабеллик даражаси**, маҳсулот рақобатдошлигини сўзсиз ошириш” вазифаси қуйилган [1]. Бу вазифаларнинг ҳал этилиши захиралар ва маҳсулот (иш, хизматлар) таннархини

ҳисоблаш методологиясини такомиллаштиришни, таннархни камайтиришнинг имкониятлари ва резервларини топишни, халқаро стандартларда ва тажрибаларда кўзда тутилган илғор тизимларини жорий қилишни зарурат қилиб қўймоқда.

2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналишлари бўйича ҳаракатлар стратегиясида “корпоратив бошқарувнинг замонавий стандартлар ва усулларни жорий этиш” [2] вазифасининг қўйилиши ҳам халқаро тажрибаларга мувофиқ инструментлар, бошқарувдаги халқаро стандартлар қўлланилишини тақозо этади.

Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун [3] ва бошқа меъёрий ҳуқуқий ҳужжатларда [4] ҳам халқаро стандартларнинг қўлланилиши эътироф этилган.

Захиралар ҳисобга оид қоидалари 2-сон МҲХС “Захиралар” билан тартибга солинади. Бугунги кунда захираларни тан олиш, уларнинг таннархини аниқлаш, баҳолаш ҳамда молиявий ҳисоботда акс этиришга доир халқаро стандартлардаги масалаларини ва бу борада илғор хорижий тажрибаларни ёритиб бериш ўта долзарб масалалар сирасига киради. Бундан ташқари халқро стандартларда келтирилган атамаларни мазмун моҳиятини аниқлаштириб олишимиз зарур. Шу боис, ушбу мақола долзарб мавзуга бағишланган.

Мавзуга оид адабиётларнинг таҳлили

Тадқиқотга доир 2-сон МҲХС “Захиралар” [5], 4-сон БҲМС “Товар-моддий захиралар” [6] ҳамда соҳага доир бўлган адабиётлар ўрганилди. Миллий стандартимиздаги айрим қоидаларни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш зарурати мавжуд. Тадқиқот жараёнида 4-сон БҲМС “Товар-моддий захиралар” стандартида келтирилган атамалар тавсифи, тамойиллар ва қоидалар 2-сон МҲХС “Захиралар” стандартидаги қоидалар билан солиштирилди. Уларда айрим номувофиқликлар аниқланди. Халқаро стандартларга мувофиқлаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилди. Адабиётларда захиралар ҳисоби борасида иккита муҳим жиҳатга эътиборни қаратиш лозимлиги эътироф этилади. Биринчиси, харид қилинган захираларнинг бошланғич қиймати (таннархи), иккинчиси реализация қилинган захиралар таннархини аниқлаш масаласидир.

Р.Х. Ҳермансон ва бошқалар захиралар таннархига қуйидаги элементларни киритади: 1. Сотувчининг инвойс нархи (харид чегирмаси айирилади); 2. Товарларнинг транзит айланишидаги суғурта харажатлари; 3. Харидорлар томонидан қопланадиган транспорт харажатлари; 4. Жойлаштириш, жумладан юкларни ортиш-тушириш харажатлари [7].

К.Д. Ларсон ва бошқалар захиралар таннархи бу уларни амалдаги ҳолатига ва жойлашишига олиб келиш билан боғлиқ бевосита ва билвосита харажатлардан ташкил топишини қайд қилишади: “Захираларнинг таннархи – бу инвойс нархи, минус турли хил чегирмалар, плюс захираларни жойига ва сотишга тайёр ҳолга келтириш билан боғлиқ қўшимча ва ўзига хос харажатлардан таркиб топади.” [8].

Соҳага доир бошқа адабиётларда [9, 10, 11, 12] ҳам захиралар таннархи ҳисоби ва ҳисоботининг стандартларга уйғун жиҳатлари акс этирилган.

Ушбу юқоридаги хорижий адабиётларда келтирилган қоидалар стандартлар талабларига жавоб беради. Лекин, бу қоидаларни фақат савдо

корхоналаридаги товарлар таннархини шакллантиришда қўллаш мумкин. Бунда захираларнинг харид таннархи билан боғлиқ бўлган элементлар акс эттирилган. Халқаро стандартлар эса таърифлар нафақат савдо, балки ишлаб чиқариш ва бошқа фаолият турлари билан шуғулланувчи компаниялар учун ҳам қўлланиладиган бўлиши мақсадга мувофиқлигини таъкидлайди. Масалан, ишлаб чиқариш корхоналарида захиралар таннархида қайта ишлаш харажатлари ҳам муҳим ўрин тутди, қайсики бу жиҳатлар юқоридаги таърифларда ўз ўрнини топмаган.

Тадқиқот методологияси

Ушбу мақолани ёритишда статистик, таққослаш, гуруҳлаш, таҳлил ва синтез, иқтисодий таҳлил, абстракт мантиқий таҳлил, иқтисодий математик усуллардан фойдаланилди. Маълумотлар қиёсий таҳлил қилиниб, мушоҳада қилиш асосида илмий хулосаларга келинди.

Таҳлил ва натижалар

Ўзбекистон Республикасида 2-сон МХХСга мувофиқ келадиган 4-сонли БХМС “Товар-моддий захирлар” стандарти ишлаб чиқилган.

Захираларга оид атамалар тавсифи ва унинг таркиби бўйича белгиланган қоидаларни солиштириш натижаларини қуйидаги 1-жадвалда расмийлаштирамиз.

1-жадвал

2-сон МХХСлари ва 4-сон БХМСларидаги умумий қоидаларни солиштириш натижалари

2-сон МХХСларида	4-сон БХМСларида
<p>2-сон МХХСнинг мақсади – захираларни ҳисобга олиш тартибини белгилаш бўлиб ҳисобланади. Захиралар ҳисобининг асосий масаласи бўлиб актив сифатида тан олинадиган таннархини ҳамда тааллуқли тушум тан олгунга қадар келгуси даврларга ўтказиладиган суммасини аниқлаш ҳисобланади.</p>	<p>Мазкур БХМС мақсади ташкилий-ҳуқуқий шаклдан қатъи назар юридик шахсга мулк ҳуқуқида тегишли бўлган товар-моддий захираларнинг бухгалтерия ҳисоби услубиёти ва молиявий ҳисоботда акс эттирилишини белгилаш ҳисобланади.</p>
<p>2-сон МХХСлари қуйидаги захираларга нисбатан қўлланилмайди:</p> <p>(а) пудрат шартномаси бўйича тугалланмаган ишлаб чиқариш;</p> <p>(б) молиявий инструментлар;</p> <p>(с) қишлоқ хўжалик фаолияти билан боғлиқ биологик активлар.</p>	<p>Мазкур БХМС қоидалари пудрат қурилиши бўйича тугалланмаган ишлар, шу жумладан улар билан боғлиқ хизматлар бўйича контрактлар ва молиявий дастакларни ҳисобга олиш қоидаларига нисбатан қўлланилмайди.</p>
<p>Захира – бу актив:</p> <p>(а) нормал фаолият давомида сотишга мўлжалланган;</p> <p>(б) ушбу сотиш учун ишлаб чиқариш жараёнида;</p> <p>(с) ишлаб чиқариш ёки хизматлар кўрсатиш жараёнида фойдаланишга мўлжалланган хомашё ва материаллар шаклида.</p>	<p>Товар-моддий захиралар – кейинчалик сотиш мақсадида нормал фаолият юритиш жараёнида тутиб туриладиган ва ишлаб чиқариш жараёнида мавжуд бўлган, шунингдек маҳсулот ишлаб чиқариш, ишларни бажариш ёки хизматлар кўрсатиш жараёнида ёхуд маъмурий ва ижтимоий-маданий вазифаларни амалга ошириш учун фойдаланиладиган моддий активлар</p>

<p>Реализациянинг бўлиши мумкин соф қиймати – бу нормал иш кетишида бажариладиган ишларнинг бўлиши мумкин бўлган харажатлари ҳамда реализациянинг бошқа бўлиши мумкин харажатларини чегириб ташлагандан кейинги мўлжалдаги соф сотиш қийматидир.</p>	<p>Сотишнинг соф қиймати – товар-моддий-захираларни мақсадига кўра ишлатиладиган ҳолатга келтириш ва сотиш бўйича баҳоланган харажатлар чегирилган ҳолда жорий қиймати</p>
<p>Адолатли қиймат – бу шу соҳа бўйича яхши тажриба ва билимга эга ҳамда ушбу битимни амалга оширишга хоҳиш-истаги мавжуд бўлган ва бир-бирига боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасида битимни рўёбга чиқаришда активни алмаштириш ёки мажбуриятларни тартибга солиш мумкин бўлган суммадир.</p>	<p>Жорий қиймат – маълум санадаги амал қилаётган бозор нархлари бўйича товар-моддий захираларнинг қиймати ёки хабардор қилинган, битимни амалга оширишни хоҳловчи, мустақил тарафлар ўртасида битимни амалга оширишда активни сотиб олиши ёки мажбуриятни бажариш учун етарли бўлган сумма</p>
<p>Захиралар ўз ичига олади: 1) қайта сотиш учун харид қилинган ва сақланаётган товарлар; 2) тайёр маҳсулотлар; 3) тугалланмаган ишлаб чиқариш; 4) ишлаб чиқаришда фойдаланиш учун хом-ашё ва материаллар; 5) сотилиши тан олингунга қадар сервис компаниялари хизмати таннархи.</p>	<p>Товар-моддий захиралар ўз ичига олади: 1) хомашё ва материаллар, харид қилинган ярим тайёр маҳсулотлар ва бутловчи буюмлар, ёқилғи, идишлар, эҳтиёт қисмлар, инвентарь ва хўжалик анжомлари, бошқа материаллар; 2) боқувдаги ва яйловдаги ёш ҳайвонлар, паррандалар, асалари оилалари, сотиш учун асосий подадан яроқсиз қилинган катта ёшдаги қорамоллар, сотиш учун четдан қабул қилинган қорамоллар; 3) ташкилотда тайёрланган тайёр маҳсулот 4) қайта сотиш учун мўлжалланган товарлар.</p>
<p>Халқаро стандартларда ушбу тушунча киритилмаган. Ҳисоб сиёсатида кўзда тутилган тартибда асосий воситалар (мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар) таркибига киритилмаган инвентар ва анжомлар материал сифатида ҳисобга олинади ва фойдаланишга чиқарилганда ҳисобдан чиқарилади.</p>	<p>Инвентар ва хўжалик анжомлари таркибига куйидаги мезонлардан бирига жавоб берадиган активлар киритилади: а) хизмат муддати бир йилдан ошмайдиган; б) қиймати бир-бирлик учун Ўзбекистон Республикасида белгиланган энг кам иш ҳақининг эллик бароваригача миқдорда бўлган буюмлар</p>

Ушбу жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, халқаро стандартлар ва миллий стандартлар ўртасида умумий қоидаларни белгилашда бир қанча фарқлар мавжуд.

Биринчидан, халқаро стандартда захираларнинг актив сифатида тан олинадиган таннархини ҳамда тегишли тушумни тан олгунга қадар келгуси даврларга ўтказиладиган суммасини аниқлашга устувор аҳамият қаратилган бўлса, миллий стандартда эса мулк ҳуқуқида тегишли бўлган ТМЗларнинг бухгалтерия ҳисоби услубиёти ва молиявий ҳисоботда акс эттирилишини белгилаш, деб таърифланган. Фикримизча, стандартнинг мақсади кўпроқ ишлаб чиқарилган, сотилган захиралар ҳамда ҳали сотилмаган қолдиқдаги захиралар таннархини аниқлаш тартибини белгилашга қаратилиши мақсадга мувофиқдир.

Иккинчидан, қишлоқ хўжалиги билан боғлиқ биологик активлар учун алоҳида миллий стандарт ишлаб чиқиш зарурати мавжуд. Биологик активлар бу тирик ҳайвонлар ва ўсимликлардир. Халқаро стандартлар талабларига

мувофиқлаштириш мақсадида 4-сон БХМСлари таркибида захира сифатида киритилган ҳайвонларни захира таркибидан чиқариб, уларни биологик актив сифатида ҳисобга олиш тартибини белгилайдиган алоҳида стандартга киритиш керак, деб ўйлаймиз. Шу асосда, миллий стандартдаги захиралар таркибидан “боқувдаги ва яйловдаги ёш ҳайвонлар, паррандалар, асалари оилалари, сотиш учун асосий подадан яроқсиз қилинган катта ёшдаги қорамоллар, сотиш учун четдан қабул қилинган қорамоллар”ни олиб ташлаш ва уларни биологик активлар сифатида тан олиш тамойилларини қабул қилиш керак.

Учинчидан, миллий стандартимизда товар-моддий захираларга берилган таърифда “...маъмурий ва ижтимоий-маданий вазифаларни амалга ошириш” деган жумлани олиб ташлаш керак, деб ўйлаймиз, чунки бу жумлалар узок муддатда фойдаланадиган моддий активларнинг таърифида ҳам келтирилган.

Тўртинчидан, миллий стандартларда сотишнинг соф қиймати ва жорий қиймати тушунчаларининг мантиқан мазмунига аниқлик киритиш лозим. Бу тушунчаларни тўлиқ халқаро стандартдаги контекстида қабул қилиш мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз.

Бешинчидан, “сотилиши тан олингунга қадар сервис компаниялари хизмати таннархи”, яъни ҳали реализация қилинмаган хизматлар бўйича таннарх захира сифатида тан олиш қоидаларини жорий қилишимиз керак. Масалан, адвокатлик, аудиторлик ёки маслаҳат фирмалари ўзининг хизматларини мижозларга кўрсатади. Уларни мижозларга якуний сотгунга қадар, яъни бажарилган ишларни харидорга топширгунга ва бажарилган ишлар тўғрисидаги далолатномани имзолагунга қадар амалга оширилган харажатлар захира сифатида тан олинади. Бу турдаги харажатлар моддий-буюм кўринишига эга бўлмасида захира талабларига жавоб беради.

Олтинчидан, миллий стандартимизда инвентар ва хўжалик анжомлари тушунчаси киритилган. Юқоридаги жадвалда келтирилган мезон талабларидан ташқари қуйидагилар хизмат муддати ва қийматидан қатъи назар инвентар ва хўжалик анжомлари таркибига киритилган:

- а) махсус асбоблар ва мосламалар;
- б) махсус ва санитария кийимлари, махсус пойабзал;
- в) кўрпа тўшаклар;
- г) ёзув-чизув анжомлари
- д) ошхона инвентари, шунингдек сочиқ-дастурхонлар;
- е) уларни барпо этиш харажатлари, қурилиш-монтаж ишларининг таннархига киритиладиган вақтинчалик (титулда бўлмаган) иншоотлар, мосламалар ва қурилмалар;
- ж) фойдаланиш муддати бир йилдан кам бўлган алмаштириладиган ускуналар;

з) овлаш қуроллари (траллар, ёйма тўрлар, тўрлар, анжомлар, матраплар ва х.к.) [6,81б.]

Халқаро стандартларда “инвентар ва хўжалик анжомлари” тушунчаси мавжуд эмас. Уларнинг бир қисми ҳисоб сиёсатида кўрсатилган тартибда машина ва асбоб-ускуналар таркибида ҳисобга олинади. Чунки, халқаро стандартларда асосий воситалар (мулк, бино ва машина ва асбоб-ускуналар)га

қиймати бўйича чегара қўйилмаган. Бир қисми эса материаллар таркибига киради ва умумий тартибда ҳисобга олинади. Шу боис, “инвентар ва хўжалик анжомлари” тушунчаси, уни тан олиш мезони ва мезонлардаги талаблардан қатъи назар таркибига киритилмаган моддаларини тўлиқ халқаро стандартларга мувофиқлаштириш керак. Бунинг учун қуйидаги йўналишларда ишларни амалга ошириш керак. Амалиётимизда асосий воситалар (“бино, машина ва асбоб-ускуналар”)ни тан олишда қиймати минимал иш ҳақининг 50 баробаридан кам бўлмаслиги керак” деган мезонни олиб ташлаш керак. Натижада, узок муддатга хизмат қиладиган моддий активларнинг таркибини халқаро стандартларда келтирилган мезонлар доирасида компаниялар ўзлари белгилаш ҳуқуқига эга бўлади.

Ушбу тавсияларнинг қўлланилиши умумий қоидалардаги тафовутларни қисқартиради ва миллий молиявий ҳисоботни трансформациялаш жараёнини енгиллаштиради.

Стандарт талабларига мувофиқ захиралар мажбурий тартибда қуйидаги микдорлардан энг кичиги бўйича баҳоланиши шарт: **таннархи ёки реализациянинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати**. Агар реализациянинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати уларнинг таннархидан паст бўлса, захира реализациянинг бўлиши мумкин бўлган соф қийматида акс эттирилади. Акс ҳолда эса, яъни реализациянинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати уларнинг таннархидан катта бўлса захира таннархда ифодаланади.

Захиралар таннархи билан боғлиқ тушунчаларнинг халқаро ва миллий стандартларда акс эттирилишини қуйидаги 2-жадвалда акс эттираемиз:

2-жадвал

2-сон МҲХСлари ва 4-сон БҲХСларидаги захиралар таннархини белгилувчи қоидаларни солиштириш натижалари

2-сон МҲХСларида	4-сон БҲХСларида
<p>Захиралар таннархи:</p> <ol style="list-style-type: none"> Захираларнинг хариди билан боғлиқ барча харажатлар (cost of purchase); Қайта ишлаш (cost of conversion); Захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлари (other overhead) 	<p>Захиралар таннархи:</p> <ol style="list-style-type: none"> Харид қилинган товар-моддий захиралар таннархи <ol style="list-style-type: none"> Харид қиймати; Харид қилиш билан боғлиқ бўлган барча харажатлар; ТМЗларга қўшимча ишлов бериш ва уларни фойдаланишга яроқли ҳолга келтириш билан боғлиқ харажатлар; Ташкилотда ишлаб чиқарилган ТМЗлар таннархи
<p>Захираларнинг хариди билан боғлиқ барча харажатлар:</p> <ol style="list-style-type: none"> Захираларнинг харид нархи Импорт пошлинаси ва бошқа солиқлар (солиқ органлари томонидан компанияга қайтариладиган солиқлардан ташқари) Транспорт харажатлари Ишлов бериш ва объектнинг хариди билан боғлиқ бошқа харажатлар <p>Айирилади: 5. Савдо чегирмалари, қопламалар ва бошқа шунга ўхшаш моддалар</p>	<p>Харид қилиш билан боғлиқ бўлган барча харажатлар:</p> <ol style="list-style-type: none"> божхона божлари ва йиғимлари; солиқ ва йиғимлар суммалари; таъминотчи ва воситачи ташкилотларга тўланадиган воситачилик ҳақи; ТМЗларни сертификатлаш ва техник шартларга мувофиқ синаш харажатлари; ТМЗларни тайёрлаш ва уларни жорий жойлаштириш ёки фойдаланиш жойига етказиш бўйича транспорт-тайёрлов харажатлари; бошқа харажатлар;

	Савдо дисконтлари, чегирмалар ва шу каби чегирувлар ТМЗларни харид қилиш харажатларини белгилаш чоғида амалга оширилади
<p>Қайта ишлаш харажатлари:</p> <p>1. Бевосита меҳнат ҳақи харажатлари;</p> <p>2. Устама ишлаб чиқариш (production overhead) харажатлари:</p> <p>2.1. билвосита материал ва билвосита меҳнат харажатларини;</p> <p>2.2. ишлаб чиқариш бинолари ва асбоб-ускуналарини тутиб туриш ва амортизация харажатлари;</p> <p>2.3. ишлаб чиқариш менежменти ва маъмурияти харажатлари</p>	<p>Ташиқлотда ишлаб чиқарилган ТМЗлар таннархи:</p> <p>1. Ишлаб чиқариш моддий харажатлари;</p> <p>2. Ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари, шу жумладан улар бўйича ҳисобланган ягона ижтимоий тўлов суммалари;</p> <p>3. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган асосий воситалар ва номоддий активлар амортизацияси;</p> <p>4. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар [6, 89 б]</p>

Тадқиқот натижаларининг муҳокамаси

Халқаро ва миллий стандартларни ўрганиш ва солиштириш натижасида товар-моддий захиралар таннархи шаклланиши ва ўсиб бориш жараёнини куйидаги 1-расмда акс эттиришимиз мумкин.

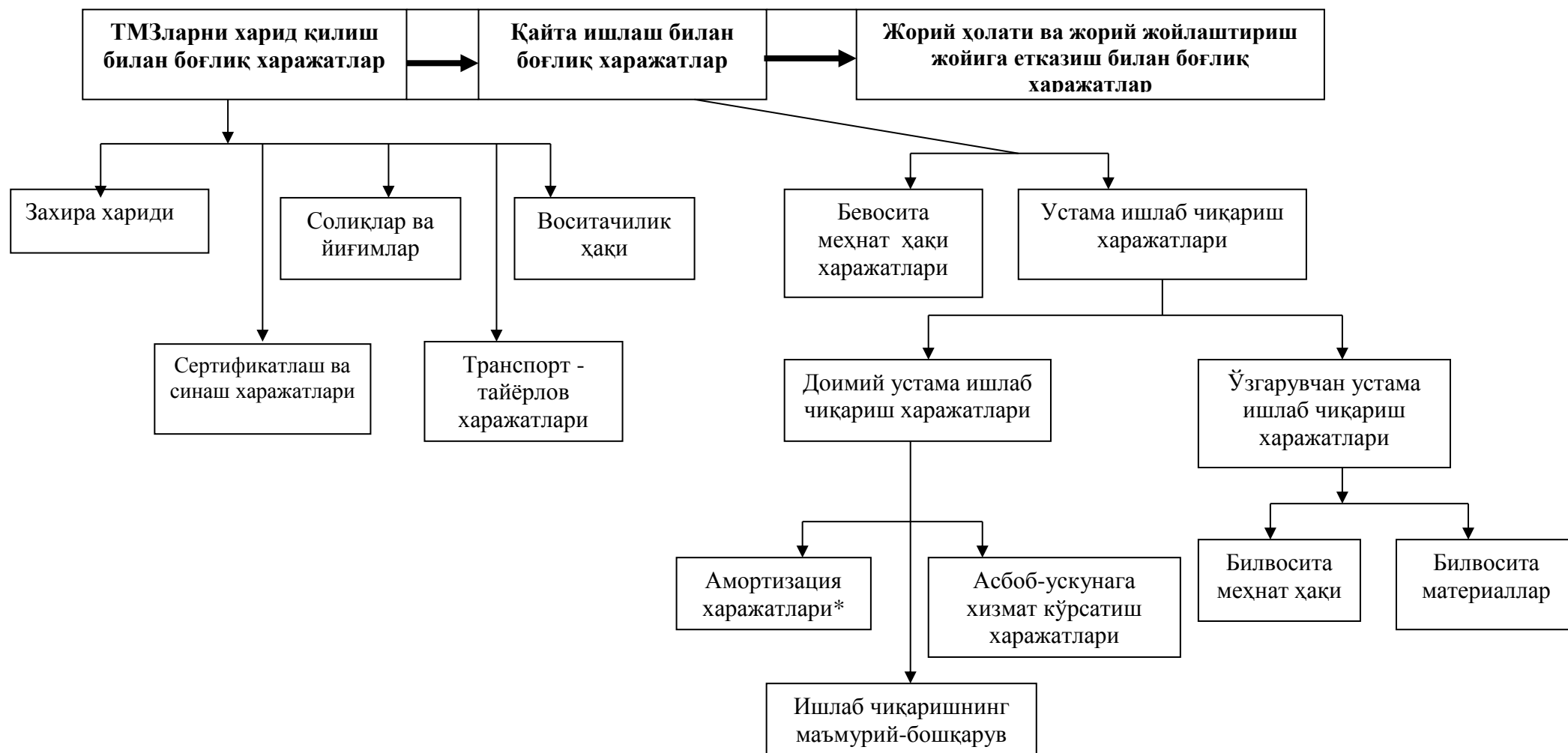
Захиралар таннархидаги қайта ишлаш харажатлари (cost of conversion) меҳнат ҳақи харажатлари ва устама ишлаб чиқариш харажатларидан ташкил топади. **Устама ишлаб чиқариш харажатлари (production overhead)** - бу маҳсулот ишлаб чиқариш билан бевосита боғлиқ (direct) материал ва меҳнат харажатларидан ташқари таннарх объекти билан билвосита боғлиқ бўлган ҳамда маълум тақсимлаш мезонлари асосида тақсимланадиган бошқа харажатлардир. Айрим адабиётларда устама ишлаб чиқариш харажатларини (production overhead) билвосита (indirect) харажатлар ҳам деб атайдилар, чунки бу харажатларни таннарх объекти ҳисобланган у ёки бу маҳсулот турига туғридан-туғри олиб бориш имкони бўлмайди. Ҳисобот даврида ишлаб чиқарилган маҳсулотга оид бўлган ўзгарувчан ва доимий устама ишлаб чиқариш харажатлари (production overhead) қайта ишлаш таннархига маълум бир тақсимлаш мезонлари асосида тақсимланади.

Устама ишлаб чиқариш харажатларининг иккита энг катта моддасини қайд қилиш лозим.

1. Билвосита материал.
2. Билвосита меҳнат харажатлари.

Қолган устама ишлаб чиқариш харажатларини оккупенци ёки қувватли харажатлар ҳам деб аталади. Уларга куйидагиларни киритиш мумкин:

1. Бино ва асбоб-ускуналар лизинг тўловлари ва ижара харажатлари.
2. Бино ва асбоб-ускуналар амортизацияси.
3. Иситиш, ёритиш ва энергия харажатлари.
4. Машина ва асбоб-ускуналарга техник хизмат кўрсатиш.
5. Ишлаб чиқариш персоналани овқатлантириш, чой (кофе) ва сув.
6. Ишлаб чиқариш жиҳозларининг суғуртаси ва мол-мулк солиғи.
7. Бошқа харажатлар.



**1- расм. Товар-моддий захираларнинг ҳаракати давомида таннархини шаклланиши ҳамда ўсиб бориш жараёни.
Манба: Ишлаб чиқаришга оид бўлган асосий воситалар амортизация (депресиация) харажатлари**

Бошқа устама ишлаб чиқариш харажатларига ишчиларнинг соғлиқ суғуртаси, чиқиш нафақалари, корхона ҳисобидан тўланадиган пенсия тўловлари, супервайзорлар иш ҳақи ва бошқа умумишлаб чиқариш харажатларини киритиш мумкин.

Маҳсулот таннархи қуйидаги кўрсаткичларда ўз ифодасини топади. Ҳар бир кўрсаткич босқичларда шаклланганлиги боис, маҳсулот таннархи кўрсаткичларини тўртта босқичга ажратиш мақсадга мувофиқдир:

- 1) Ишлаб чиқаришга чиқарилган материал таннархи (*биринчи босқич*)
- 2) Маҳсулотни ишлаб чиқариш таннархи (*иккинчи босқич*)
- 3) Тайёр маҳсулот таннархи (*учинчи босқич*)
- 4) Маҳсулотни сотиш таннархи (сотилган маҳсулот таннархи) (*тўрттинчи босқич*)

Маҳсулот таннархининг шаклланишини босқичларга бўлишдан мақсад, *биринчидан*, захиралар ҳаракатининг молиявий натижалар шаклланишига таъсирини аниқ акс эттириш ва *иккинчидан*, бутун бухгалтерия ҳисоби тизимининг ҳар бир босқичида захиралар таннархи шаклланиши ва ўсишини аниқлашга устувор аҳамиятни қаратишга эришиш ҳисобланади.

Юқоридаги стандартлардаги умумқабул қилинган фикрлар асосида корxonанинг тайёр маҳсулотлар таннархи тўғрисидаги ҳисоботини қуйидаги тартибда тузиш мумкин бўлади (3-жадвал).

3-жадвал

Ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисобот (31 декабрь билан якунланадиган 2016 йил учун) (млн. сўм)

Бевосита материал

1 январь ҳолатига материал қолдиғи.	1500.0
Материал хариди.	6750.0
Фойдаланишга мўлжалланган материал.	8250.0
Айирилади: 31 декабрь ҳолатига материал қолдиғи.	4875.0
Фойдаланилган материал қиймати.	3375.0

Бевосита меҳнат ҳақи харажатлари1100.0

Устама ишлаб чиқариш харажатлари

Билвосита материал.	250.0
Билвосита меҳнат ҳақи харажатлари	275.0
Техник хизмат кўрсатиш ва таъмирлаш.	125.0
Электр энергия.	350.0
Ишлаб чиқариш биноси ва асбоб-ускуналар амортизацияси.	375.0
Бошқа устама харажатлар.	188.0
Жами устама ишлаб чиқариш харажатлари.	1563.0
Жами ишлаб чиқариш харажатлари.	6038.0
Қўшилади: 1 январда тугалланмаган ишлаб чиқариш.	250.0
Айирилади: 31 декабрдаги тугалланмаган ишлаб чиқариш.	150.0
<u>Тайёр маҳсулот таннархи.</u>	6138.0

Ушбу ҳисобот маҳсулот таннархига оид кўрсаткичлар асосида корхона фаолиятини таҳлил қилиш имконини беради. Ҳисобот шаклидан кўриниб турибдики, маҳсулот таннархисининг шаклланишида *иккинчи* ва *учинчи* босқичлар муҳим роль ўйнайди. Ушбу босқичларда жараёнли калькуляцияда эквивалент бирлик асосида маҳсулот таннархисини ҳисоблашнинг услубий тартибидини ишлаб чиқиш муҳим аҳамият касб этади, қайсики, бу жараён тайёр маҳсулот таннархи тўғрисида объектив ахборотларнинг шаклланишига ва натижада молиявий натижаларнинг тўғри аниқланишига олиб келади.

Бошқа устама харажатлар (other overhead) товар-моддий захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бўлган харажатлар бўлиб, халқаро стандартлар талабларига мувофиқ уларни ҳам маҳсулот таннархига киритиш қабул қилинган. Бундан харажатларга мисол қилиб аниқ мижозлар учун маҳсулотлар бўйича қилинадиган кўшимча ишланмалари харажатларни ҳамда захираларни жорий жойига келтириш билан боғлиқ меҳнат ҳақи ва транспорт харажатларини киритиш мумкин. Бу харажатларни стандарт талабларига мувофиқ захиралар таннархига киритиш мантиқан тўғри бўлади.

Юқоридагилар асосида хулоса қилиш мумкинки, захиралар таннархи (ЗТ) бу захиралар харид таннархи (ЗХТ), захираларни қайта ишлаш таннархи (ЗҚИТ) ва плюс бошқа устама харажатлари (БУХ) йиғиндисидан иборатдир. Буни қуйидаги формула орқали ифодалаш мумкин:

$$ЗТ = ЗХТ + ЗҚИТ + БУХ$$

Юқорида айтилган таклиф ва тавсиялар захиралар таннархисини тўғри шакллантириш ҳамда захираларга оид ахборотларни молиявий ҳисоботда халқаро ва миллий стандартлар талабларига мувофиқ ҳолда акс эттириш имкониятини беради ҳамда миллий стандартларимизни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади.

Бухгалтерия балансини халқаро стандартларга мослаштириш мақсадида унинг энг эълон қилинадиган (журнал, газета ва интернет саҳифаларида) шаклида моддаларини қисқартириш лозим, деб ўйлаймиз. Шу боис, бухгалтерия балансида фақат 140-сатрни қолдириб қолган сатрларни акс эттириш мақсадга мувофиқ. Натижада, бухгалтерия балансининг ушбу қисми қуйидаги кўринишга эга бўлади (4-жадвал).

4-жадвал

“Истиқбол” корхонасида 2015 йил учун товар-моддий захираларнинг бухгалтерия балансида акс эттирилиши

(минг сўм)

Кўрсаткичлар	Сатр коди	Ҳисобот даври бошига	Ҳисобот даври охирига
Товар-моддий захиралар (1000-2980)	140	35627677	36759712

Ушбу акс эттирилган шакл ва унда мужассамлашган мазмун бухгалтерия балансини ихчам шаклга келтиради, унинг таркиби ва мазмунини халқаро стандартларга уйғунлаштиради. Таклиф қилинган тавсиялар асосида бухгалтерия балансини такомиллаштириш унинг объективлиги ва

тушунарлигини оширади, ташқи ахборот фойдаланувчиларга энг керакли ва зарур ахборотларни акс эттиради, унинг нашр эттирилишига қўлайлик яратади.

Хулоса ва таклифлар.

- Захираларга оид атамалар тавсифи ва унинг таркиби бўйича белгиланган қоидаларни солиштириш натижасида халқаро стандартлар ва миллий стандартлар ўртасида умумий қоидаларни белгилашда бир қанча фарқлар мавжудлиги ва уларни бир-бирига мувофиқлаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилди.

- Қайта ишлаш харажатлари (cost of conversion) меҳнат ҳақи харажатлари ва устама ишлаб чиқариш харажатларидан ташкил топади. Устама ишлаб чиқариш харажатлари (production overhead), бошқа устама харажатлар (other overhead) тушунчаларига тавсиф берилди ва уларнинг таркиби белгиланди.

- Ишлаб чиқарилаётган маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботни тузиш зарурлиги исботланди ва уни тузиш тартиби амалий мисолда кўрсатиб берилди.

- Бухгалтерия балансини кенг ахборот фойдаланувчиларга тақдим этиш ва нашр эттириш мақсадида товар-моддий захираларни таннархи бўйича битта сатрда акс эттириш бўйича таклиф берилди.

Юқоридаги товар-моддий захираларга оид тушунчалар ва атамалар, ҳамда амалдаги бухгалтерия балансида товар-моддий захиралар моддасини таннарх тамойилига мувофиқ ҳақиқий таннархида акс эттириш бўйича берилган илмий таклиф ва хулосалар молиявий ҳисоботни миллий ва халқаро стандарт талабларига мувофиқлаштиришга хизмат қилади

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб интизом ва шахсий жавобгарлик ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қоидаси бўлиши керак. //Зарафшон, 2017 йил 17 январь, 7(22.807)-сон, 4-бет.

2. 2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналишлари бўйича ҳаракатлар стратегияси. 2017. strategy.regulation.gov.uz

3. Ўзбекистон Республикаси “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонуни. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2016 й., 15-сон, 142-модда.

4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони. //Халқ сўзи, 2015 йил 25 апрель

5. Международные стандарты финансовой отчетности. Minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs\09.02.2016

6. Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари тўплами.–Т.: “NORMA”, 2011.–360-бет.

7. Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective /Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. 6th ed., Irwin, Printed in the USA, 1995. 926 p.

8. Larson, Kermit D. Financial Accounting /Kermit D. Larson, Paul V. W. Miller. 6th ed. Irwin, 1995. 686 p.
9. Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения -М.: Рид Групп, 2011.- 992 с.
10. Нидлз Б. И др. Принципы бухгалтерского учета. -М.: Финансы и статистика, 2003.-496 с.
11. Хасанов Б.А.,Хашимов А.А. Бошқарув ҳисоби. Дарслик. Т.: “Иқтисод-молия”. 2005.-306 б.
12. Раздаточный материал по курсу повышения квалификации: «Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Ўзбекистон аудиторлар палатаси. Т.:2015. 335-бет.