

DAVLAT SEKTORIDA UZOQ MUDDATLI AKTIVLARNING IQTISODIY MOHIYATI, TASNIFI VA BAHOLASH KONSEPSIYALARI

Hikmatillayev Azizbek Akram o'g'li

Bank-moliya akademiyasi, magistranti

Ilmiy rahbar: PHD Sh.Qurbonov

E-mail: hikmatillayevazizbek@82gmail.com

Annotatsiya. Maqolada davlat sektorida, xususan budget tashkilotlarida uzoq muddatli aktivlarning iqtisodiy mohiyati, ularni tasniflash va baholashga oid nazariy yondashuvlar tahlil qilingan. Tijorat va davlat sektori buxgalteriya hisobida “aktiv” tushunchasining farqi, “iqtisodiy naf” va “xizmat ko‘rsatish salohiyati” mezonlari o‘rtasidagi munosabat yoritilgan. O‘zbekiston budget hisobi standartlari hamda Davlat sektori buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari (IPSAS 45, IPSAS 46) talablari asosida uzoq muddatli aktivlarning ko‘p mezonli tasnifi va baholash asosini tanlash mezonlari taklif etilgan. Budget tashkilotining uzoq muddatli aktivlari tushunchasiga muallif tomonidan aniqlashtirilgan ta’rif berilgan.

Kalit so‘zlar: uzoq muddatli aktivlar, budget tashkiloti, xizmat ko‘rsatish salohiyati, asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar, baholash, joriy operatsion qiymat, IPSAS.

Аннотация. В статье анализируются теоретические подходы к экономической сущности, классификации и оценке долгосрочных активов в государственном секторе, в частности в бюджетных организациях. Раскрыты различия понятия «актив» в коммерческом и государственном учёте, соотношение критериев «экономической выгоды» и «сервисного потенциала». На основе стандартов бюджетного учёта Республики Узбекистан и Международных стандартов финансовой отчётности для общественного сектора (МСФО ОС 45, МСФО ОС 46) предложены многокритериальная классификация долгосрочных активов и критерии выбора базы оценки. Автором сформулировано уточнённое определение долгосрочных активов бюджетной организации.

Ключевые слова: долгосрочные активы, бюджетная организация, сервисный потенциал, основные средства, нематериальные активы, оценка, текущая операционная стоимость, МСФО ОС.

Abstract. The article examines theoretical approaches to the economic nature, classification and measurement of long-term assets in the public sector, particularly in budget organizations. It discusses how the concept of an “asset” differs between business and public sector accounting and how the criteria of “economic benefits” and “service potential” relate to each other. Drawing on the budget accounting standards of

the Republic of Uzbekistan and on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS 45 and IPSAS 46), the author proposes a multi-criteria classification of long-term assets and criteria for selecting a measurement basis, and formulates a refined definition of the long-term assets of a budget organization.

Keywords: long-term assets, budget organization, service potential, property plant and equipment, intangible assets, measurement, current operational value, IPSAS.

Kirish

Budjet tashkilotlari balansida aks ettiriladigan binolar, inshootlar, transport vositalari, axborot-kommunikatsiya jihozlari, dasturiy mahsulotlar va boshqa uzoq muddatli aktivlar davlat funksiyalarini bajarish va aholiga davlat xizmatlarini ko'rsatishning moddiy-texnik asosini tashkil etadi. Ular budjet mablag'lari hisobidan bir martalik kapital xarajatlar orqali shakllantirilsa-da, ko'p yillar davomida foydalaniladi. Shu sababli ushbu aktivlar to'g'risidagi axborotning to'liqligi va ishonchliligi davlat mulkidan oqilona foydalanish, kapital xarajatlarni rejalashtirish hamda davlat moliyaviy nazorati sifatiga bevosita ta'sir ko'rsatadi.

O'zbekistonda budjet hisobini xalqaro andozalarga yaqinlashtirish jarayoni so'nggi yillarda tizimli tus oldi. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 22-avgustdagi PQ-3917-son qarori bilan budjet hisobi tartibini Davlat sektorida xalqaro moliyaviy hisobot standartlariga (IPSAS) uyg'unlashtirish bo'yicha 2019–2020-yillarga mo'ljallangan tadbirlar rejasini tasdiqlash vazifasi belgilandi. Shundan so'ng budjet hisobi standartlari (BHS) turkumi qabul qilinib, ular orasida uzoq muddatli aktivlarga bevosita taalluqli 8-sonli BHS “Ko'chmas mulk, bino va jihozlar” va 9-sonli BHS “Nomoddiy aktivlar” 2020-yil 1-yanvardan kuchga kirdi. Xalqaro miqyosda ham muhim o'zgarish yuz berdi: Davlat sektori buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari kengashi (IPSASB) 2023-yil mayida IPSAS 17 o'rniga IPSAS 45 “Ko'chmas mulk, bino va jihozlar” standartini hamda yangi IPSAS 46 “Baholash” standartini e'lon qildi. Ikkala standart 2025-yil 1-yanvardan kuchga kirgan bo'lib, ular davlat sektoriga xos yangi baholash asosi — joriy operatsion qiymatni muomalaga kiritdi (IPSASB, 2023a; IPSASB, 2023b).

Mazkur o'zgarishlar uzoq muddatli aktivlar hisobining nazariy asoslarini qayta ko'rib chiqishni taqozo etadi. Foyda olishni maqsad qilmaydigan budjet tashkiloti uchun aktiv nima? Uni qaysi belgilar bo'yicha tasniflash hisob va nazorat uchun foydali? Qaysi baholash asosi aktivning haqiqiy xizmat ko'rsatish salohiyatini to'g'ri aks ettiradi? Ushbu savollar milliy ilmiy adabiyotlarda yetarlicha tizimli yoritilmagan.

Maqolaning maqsadi — davlat sektorida uzoq muddatli aktivlarning iqtisodiy mohiyati, tasnifi va baholash konsepsiyalariga oid nazariy yondashuvlarni tanqidiy tahlil qilish asosida budjet tashkilotlari uchun ularning aniqlashtirilgan ta'rifini, ko'p mezonli tasnifini va baholash asosini tanlash mezonlarini ishlab chiqishdan iborat.

Maqsadga erishish uchun quyidagi vazifalar qo'yildi: aktiv tushunchasining davlat sektoridagi evolyutsiyasini o'rganish; milliy va xalqaro ta'riflarni qiyoslash; tasniflash mezonlarini tizimlashtirish; baholash asoslarining budjet tashkilotlari uchun afzallik va cheklovlarini aniqlash.

Mavzuga oid adabiyotlar sharhi

Davlat sektorida aktiv tushunchasi haqidagi ilmiy munozara 1980-yillarda boshlangan. R. Mautz davlat hisobotiga tijorat hisobi modelini to'g'ridan-to'g'ri ko'chirishning maqsadga muvofiqligini shubha ostiga qo'ydi (Mautz, 1981). Keyinroq u yodgorliklar, bog'lar va shunga o'xshash davlat obyektlari pul oqimi keltirmasligi, aksincha, kelgusida saqlash xarajatlarini talab qilishini ta'kidlab, ularni aktivdan ko'ra majburiyatga yaqinroq hodisa sifatida baholadi (Mautz, 1988). J. Pallot bu yondashuvga e'tiroz bildirib, davlat aktivlarining qiymati ular jamiyatga ko'rsatadigan xizmatda namoyon bo'lishini asoslab berdi va "jamoat aktivlari" tushunchasini ilgari surdi (Pallot, 1990). Ushbu munozara natijasida aktivni faqat pul oqimlari bilan bog'lovchi tor yondashuv o'rniga xizmat ko'rsatish salohiyatini ham e'tirof etuvchi kengroq yondashuv shakllandi.

A. Barton davlat va xususiy sektor hisobini "bir xil bo'lmagan egizaklar"ga qiyoslab, ularning maqsadlari, axborot foydalanuvchilari va resurslarni moliyalashtirish manbalari tubdan farq qilishini ko'rsatdi (Barton, 1999). Muallif madaniy meros obyektlariga bag'ishlangan tadqiqotida ularni hukumatning tijorat aktivlaridan ajratib, jamiyat nomidan ishonchli boshqaruvda saqlanadigan mulk sifatida alohida ko'rsatishni taklif qildi (Barton, 2000). Madaniy meros aktivlarining o'ziga xosligiga bo'lgan bunday e'tibor keyinchalik xalqaro standartlarda ham o'z aksini topdi.

Hisoblash usuliga (akkruual hisobga) o'tish va aktivlarni to'liq balansda aks ettirish g'oyasi "Yangi davlat boshqaruvi" (New Public Management) konsepsiyasi doirasida keng tarqaldi (Hood, 1991). Biroq amaliy tadqiqotlar bu jarayonning natijalari bir xil emasligini ko'rsatdi. J. Guthrie Avstraliya davlat sektori misolida hisoblash usulining e'lon qilingan afzalliklari bilan amaliy natijalari o'rtasida sezilarli tafovut borligini qayd etdi (Guthrie, 1998). M. Christensen esa davlat sektorida hisoblash usulining samaradorligi haqidagi ko'plab da'volar yetarli empirik dalillarga ega emasligini ta'kidladi (Christensen, 2007). K. Lüder tomonidan ishlab chiqilgan kontingent model davlat hisobidagi innovatsiyalarning muvaffaqiyati siyosiy-ma'muriy muhit, rag'batlar va to'siqlarga bog'liqligini asoslab berdi (Lüder, 1992). Bu xulosa milliy hisob tizimini isloh qilishda xorijiy standartlarni mexanik ko'chirish emas, balki ularni milliy sharoitga moslashtirish zarurligini ko'rsatadi.

Aktiv tushunchasining zamonaviy talqini IPSASB konseptual asoslarida mustahkamlangan. Unga ko'ra aktiv — o'tgan hodisa natijasida tashkilot hozirda nazorat qiladigan resurs, resurs esa xizmat ko'rsatish salohiyatiga yoki iqtisodiy naf

keltirish qobiliyatiga ega bo'lgan obyektidir (IPSASB, 2014). Mazkur ta'rifda mulk huquqi emas, balki nazorat, pul oqimi emas, balki xizmat salohiyati markaziy o'rin tutadi. IPSAS 46 esa baholash asoslarini yagona standartda jamlab, asosan operatsion salohiyati uchun ushlab turiladigan aktivlar uchun joriy operatsion qiymatni kiritdi (IPSASB, 2023b).

Mahalliy o'quv va ilmiy adabiyotlarda budget hisobining umumiy metodologiyasi, schyotlar rejasi va hisobot shakllari keng yoritilgan (Tuychiyev va boshq., 2018). Shu bilan birga, uzoq muddatli aktivlarning davlat sektoriga xos iqtisodiy mohiyati, xususan xizmat ko'rsatish salohiyati mezonlari hamda IPSAS 45 va IPSAS 46 bilan kiritilgan yangi baholash yondashuvlari milliy tadqiqotlarda hali tizimli tahlil qilinmagan. Ushbu bo'shliq maqolaning ilmiy ahamiyatini belgilaydi.

Tadqiqot metodologiyasi

Tadqiqot sifat (kvalitativ) xususiyatiga ega. Uning axborot bazasini O'zbekiston Respublikasining Budget kodeksi, "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi Qonuni, Budget tashkilotlarida buxgalteriya hisobi to'g'risidagi yo'riqnoma va budget hisobi standartlari (Qonunchilik ma'lumotlari milliy bazasidagi amaldagi tahrirlari), IPSASB nashrlari hamda xorijiy va mahalliy olimlarning ilmiy ishlari tashkil etadi. Tadqiqotda tarixiy-mantiqiy yondashuv (aktiv tushunchasi evolyutsiyasini o'rganishda), qiyosiy tahlil (milliy va xalqaro ta'riflarni solishtirishda), kontent-tahlil (standartlar matnidani tan olish va baholash mezonlarini ajratib olishda), guruhlash va tizimli yondashuv (tasnif sxemasini ishlab chiqishda), shuningdek abstrakt-mantiqiy fikrlash hamda induksiya va deduksiya usullaridan (ta'rif va takliflarni shakllantirishda) foydalanildi.

Tahlil va natijalar

Aktiv tushunchasining milliy va xalqaro talqini

Uzoq muddatli aktivlarga oid milliy ta'riflarni IPSASB konseptual asoslari bilan solishtirish muhim bir nomuvofiqlikni ko'rsatdi (1-jadval).

1-jadval

Aktiv va uzoq muddatli aktivlar ta'riflarining qiyosiy tahlili

Hujjat	Ta'rif yoki tan olish mezonlari	Tahliliy izoh
IPSASB konseptual asoslari	Aktiv — o'tgan hodisa natijasida hozirda nazorat qilinadigan resurs; resurs — xizmat ko'rsatish salohiyati yoki iqtisodiy naf keltirish qobiliyatiga ega obyekt	Nazorat va xizmat salohiyati asosiy mezon hisoblanadi
3-sonli BHS "Budget hisoboti"	Aktivlar — tashkilot tomonidan boshqariladigan va kelgusida iqtisodiy manfaat yoki foydali potensial keltirishi kutilayotgan resurslar	Xizmat salohiyati ("foydali potensial") e'tirof etilgan

Hujjat	Ta'rif yoki tan olish mezon	Tahliliy izoh
8-sonli BHS, 1-band	Asosiy vositalar — bir yildan ortiq muddat davomida zimmaga yuklatilgan vazifalarni bajarish, xizmatlar ko'rsatish, ma'muriy va ijtimoiy-madaniy vazifalar jarayonida foydalaniladigan moddiy aktivlar	Funksional yondashuv, davlat vazifalariga bog'langan
8-sonli BHS, 9-band	Asosiy vositalar kelgusida aktiv bilan bog'liq iqtisodiy naf kelib tushishiga ishonch bo'lganda va qiymatini aniq baholash mumkin bo'lganda tan olinadi	Faqat iqtisodiy naf mezon; xizmat salohiyati tilga olinmagan
9-sonli BHS, 17-band	Nomoddiy aktivlar kelajakda iqtisodiy foyda olish yoki xizmat ko'rsatish imkoniyati bo'lganda va qiymati ishonchli aniqlanganda hisobga olinadi	Ikkala mezon teng e'tirof etilgan

Manba: IPSASB (2014), 3-, 8- va 9-sonli BHS matnlari asosida muallif tomonidan tuzilgan.

Jadvaldan ko'rinib turibdiki, 3-sonli BHS va 9-sonli BHS xizmat ko'rsatish salohiyatini aktivning mustaqil mezon sifatida e'tirof etgan holda, 8-sonli BHS ning 9-bandidagi tan olish mezon faqat iqtisodiy naf bilan cheklangan. Holbuki budjet tashkilotining aksariyat asosiy vositalari — maktab binosi, shifoxona jihozlari, xizmat avtomobili — pul tushumi keltirmaydi, ularning qiymati aynan xizmat ko'rsatish salohiyatida namoyon bo'ladi. Mazkur mezonni so'zma-so'z talqin qilish nazariy jihatdan budjet tashkilotining asosiy aktivlarini tan olishni shubha ostiga qo'yadi. Demak, budjet hisobi standartlari o'rtasida atamaviy va mazmuniy muvofiqlikni ta'minlash zarur.

Ikkinchi muhim jihat — aktivga nisbatan huquq masalasi. Budjet tashkilotlari davlat mulkiga odatda operativ boshqaruv huquqi asosida egalik qiladi, ya'ni ular mulk egasi emas. IPSASB konseptual asoslarida aktivni tan olishda mulk huquqi emas, balki resurs ustidan nazorat hal qiluvchi ahamiyatga ega (IPSASB, 2014). Shu sababli budjet tashkiloti uchun uzoq muddatli aktivni belgilashda “nazorat” tushunchasiga tayanish ham nazariy, ham amaliy jihatdan asoslidir: aynan nazorat aktivdan foydalanish, uni saqlash va hisobot berish majburiyatini keltirib chiqaradi.

Uzoq muddatli aktivlarning ko'p mezonli tasnifi

Amaliyotda budjet tashkilotlarining uzoq muddatli aktivlari asosan moddiy-ashyoviy shakliga ko'ra, ya'ni schyotlar rejasi bo'yicha guruhlanadi. Biroq bitta mezonga tayanish baholash asosini tanlash, eskirish hisoblash va ichki nazoratni

tashkil etish uchun zarur axborotni bermaydi. Shu sababli biz oltita mezonga asoslangan tasnifni taklif qilamiz (2-jadval).

2-jadval

Budjet tashkilotlari uzoq muddatli aktivlarining ko'p mezonli tasnifi

Tasniflash mezonlari	Guruhlar	Hisob va nazorat uchun ahamiyati
1. Moddiy-ashyoviy shakli	Asosiy vositalar (ko'chmas mulk, bino va jihozlar); nomoddiy aktivlar; noishlab chiqarish aktivlari (yer, tabiiy resurslar); tugallanmagan kapital qo'yilmalar	Qo'llaniladigan standart va schyotni belgilaydi
2. Funktsional vazifasi	Operatsion (xizmat ko'rsatish) aktivlari; infratuzilma aktivlari; madaniy meros aktivlari; maxsus (harbiy) aktivlar	Baholash va ochib berish talablari farqlanadi (8-sonli BHS, 5-bob)
3. Naf turi	Xizmat ko'rsatish salohiyati uchun ushlab turiladigan aktivlar; pul tushumi keltiruvchi yoki sotishga mo'ljallangan aktivlar	Baholash asosi (joriy operatsion qiymat yoki adolatli qiymat) va qadrsizlanish modelini tanlash
4. Moliyalashtirish manbai	Budjet mablag'lari; budjetdan tashqari mablag'lar; beg'araz olingan (almashuv bo'lmagan operatsiyalar)	Maqsadli foydalanish nazorati; hisobotda manbalar bo'yicha ochib berish (3-sonli BHS)
5. Foydali xizmat muddati	Cheklangan; noaniq (nomoddiy aktivlar uchun); cheklanmagan (yer)	Eskirish (amortizatsiya) hisoblanishi yoki hisoblanmasligi
6. Huquqiy rejimi	Operativ boshqaruvdagi; moliyaviy ijara asosida olingan; mas'ul saqlashdagi	Balansda yoki balansdan tashqari schyotda hisobga olish

Manba: muallif ishlanmasi.

Taklif etilayotgan tasnifning yangi jihati uchinchi mezon — naf turi bilan bog'liq. Aktiv qaysi maqsadda ushlab turilishiga qarab uning keyingi baholash asosi va qadrsizlanishni aniqlash modeli tanlanadi: xizmat ko'rsatish uchun ushlab turiladigan aktivlar uchun pul oqimlariga asoslangan testlar mazmunan ma'noga ega emas, ularning qadrsizlanishi xizmat salohiyatining pasayishi orqali baholanadi. To'rtinchi mezon esa budjet tashkilotlari uchun alohida ahamiyatga ega, chunki 3-sonli BHS asosiy vositalarning davlat budjeti yoki budjetdan tashqari mablag'lar hisobidan olinganligini ko'rsatgan holda ochib berishni talab qiladi. Bu axborot mablag'lardan maqsadli foydalanish ustidan davlat moliyaviy nazorati uchun zarur bo'lgan asosiy manbadir.

Baholash asoslari va ularni tanlash mezonlari

Uzoq muddatli aktivlarni baholash hisob nazariyasining eng munozarali masalalaridan biridir. 3-jadvalda budjet tashkilotlari uchun amaliy ahamiyatga ega bo'lgan baholash asoslari solishtirilgan.

3-jadval**Uzoq muddatli aktivlarni baholash asoslarining qiyosiy tavsifi**

Baholash asosi	Mazmuni	Budjet tashkiloti uchun afzalligi	Cheklovi
Tarixiy (boshlang'ich) qiymat	Aktivni sotib olish, qurish yoki yaratish hamda ishchi holatga keltirish bo'yicha haqiqatda qilingan xarajatlar	Hujjatlar bilan tasdiqlanadi, obyektiv, tekshirish oson	Inflyatsiya sezilarli bo'lgan sharoitda qiymat vaqt o'tishi bilan past ko'rsatiladi; eski obyektlar bo'yicha ma'lumot bo'lmasligi mumkin
Tiklanish (qayta tiklash) qiymati	Aktivni joriy narxlarda qayta yaratish xarajatlari	Real qiymatga yaqin; eskirish me'yorlari shu qiymatga nisbatan qo'llaniladi	Indeksar va smetalar asosida taxminiy aniqlanadi
Adolatli qiymat	Baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi odatiy bitimda aktivni sotishda olinadigan narx	Bozorda muomalada bo'lgan aktivlar (avtomobillar, ko'chmas mulkning ayrim turlari) uchun ishonchli	Ixtisoslashgan davlat aktivlari uchun faol bozor mavjud emas
Joriy operatsion qiymat (IPSAS 46)	Xizmat ko'rsatish maqsadlariga erishish uchun foydalanilayotgan aktivning baholash sanasidagi qiymati; odatda mavjud xizmat salohiyatini qayta yaratish xarajatlari orqali aniqlanadi	Xizmat salohiyatini bevosita aks ettiradi; bozori bo'lmagan aktivlarga qo'llanadi	Milliy standartlarda hali nazarda tutilmagan; baholash metodikasi va malakali kadrlar talab etiladi
Faqat ochib berish	Qiymatini ishonchli aniqlab bo'lmaydigan madaniy meros obyektlari to'g'risidagi ma'lumotni izohlarda berish	Asossiz qiymat aks ettirilishining oldi olinadi	Balansda aktivning to'liq qiymati aks etmaydi

Manba: IPSASB (2023b), 8-sonli BHS va Budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi to'g'risidagi yo'riqnoma asosida muallif tomonidan tuzilgan.

Jadval tahlili shuni ko'rsatadiki, budjet tashkiloti uchun yagona "eng to'g'ri" baholash asosi mavjud emas. Baholash asosini tanlash aktivning qaysi maqsadda ushlab turilishiga bog'liq bo'lishi kerak. Shunga ko'ra quyidagi to'rt bosqichli mantiqni taklif qilamiz. Birinchi bosqichda aktiv asosan xizmat ko'rsatish uchunmi yoki pul tushumi olish va sotish uchun ushlab turilishi aniqlanadi. Ikkinchi bosqichda

xizmat ko'rsatish uchun ushlab turiladigan aktivlar boshlang'ich tan olishda tarixiy qiymatda, keyinchalik esa tanlangan hisob siyosatiga qarab tarixiy qiymat yoki joriy operatsion qiymat modeli bo'yicha baholanadi. Uchinchi bosqichda pul tushumi keltiruvchi yoki sotishga mo'ljallangan aktivlar uchun adolatli qiymat qo'llaniladi. To'rtinchi bosqichda qiymatini ishonchli aniqlab bo'lmaydigan madaniy meros obyektlari balansda qiymat bilan emas, balki izohlarda natural ko'rsatkichlar orqali ochib beriladi. Bu yondashuv 8-sonli BHS ning madaniy meros aktivlariga baholash talablarini qo'llamaslik haqidagi qoidasi (29-band) bilan ham muvofiq keladi.

Budjet tashkilotlari amaliyotida tiklanish qiymati alohida o'rin tutadi. Budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi to'g'risidagi yo'riqnomaga ko'ra eskirish me'yorlari asosiy vositalarning dastlabki (tiklanish) qiymatiga nisbatan foizlarda belgilanadi (112-band). Mohiyatan tiklanish qiymati IPSAS 46 dagi joriy operatsion qiymatga eng yaqin milliy toifa hisoblanadi. Shu sababli joriy operatsion qiymatni milliy standartlarga kiritish mavjud amaliyotni butunlay o'zgartirishni emas, balki tiklanish qiymatini aniqlash metodikasini xalqaro talablar asosida aniqlashtirishni talab qiladi.

Budjet tashkiloti uzoq muddatli aktivlarining aniqlashtirilgan ta'rif

Yuqoridagi tahlil natijalariga tayanib, budjet tashkiloti uzoq muddatli aktivlarining quyidagi ta'rifini taklif qilamiz: budjet tashkilotining uzoq muddatli aktivlari — o'tgan hodisalar (budjet yoki budjetdan tashqari mablag'lar hisobidan sotib olish, qurish, yaratish, beg'araz olish va boshqalar) natijasida tashkilot operativ boshqaruv huquqi asosida nazorat qiladigan, o'n ikki oydan ortiq muddat davomida davlat funksiyalarini bajarish va davlat xizmatlarini ko'rsatish uchun foydalaniladigan, xizmat ko'rsatish salohiyati yoki iqtisodiy naf manbai bo'lgan hamda qiymati ishonchli baholanishi mumkin bo'lgan moddiy va nomoddiy resurslardir.

Mazkur ta'rif mavjud ta'riflardan beshta jihati bilan farq qiladi. Birinchidan, u mulk huquqi o'rniga nazorat mezoniga tayanadi va budjet tashkilotining operativ boshqaruv huquqini aniq ko'rsatadi. Ikkinchidan, xizmat ko'rsatish salohiyati iqtisodiy naf bilan teng mezon sifatida e'tirof etiladi. Uchinchidan, moliyalashtirish manбайдan qat'i nazar, jumladan beg'araz olingan aktivlar ham qamrab olinadi. To'rtinchidan, foydalanish maqsadi davlat funksiyalari va xizmatlari bilan bog'lanadi. Beshinchidan, moddiy va nomoddiy aktivlarni yagona tushuncha doirasida birlashtirib, ularni ishonchli baholash sharti bilan cheklaydi.

Xulosa va takliflar

Tadqiqot natijalari asosida quyidagi xulosa va takliflar shakllantirildi.

Birinchidan, davlat sektorida aktivning asosiy belgisi pul oqimi emas, balki xizmat ko'rsatish salohiyatidir. Mautz va Pallot o'rtasidagi munozaradan boshlangan ilmiy yondashuvlar evolyutsiyasi IPSASB konseptual asoslarida xizmat salohiyatining iqtisodiy naf bilan teng e'tirof etilishiga olib keldi. Budjet tashkilotlari uchun bu

yondashuv printsiplal ahamiyatga ega, chunki ularning aksariyat aktivlari pul tushumi keltirmaydi.

Ikkinchidan, milliy budjet hisobi standartlari o'rtasida aktivni tan olish mezonini bo'yicha nomuvofiqlik mavjud. 3-sonli va 9-sonli BHS xizmat salohiyatini e'tirof etgan holda, 8-sonli BHS ning 9-bandi faqat iqtisodiy naf mezoniga tayanadi. Mazkur bandni "kelgusida aktiv bilan bog'liq iqtisodiy naf kelib tushishiga yoki xizmat ko'rsatish salohiyati saqlanishiga ishonch bo'lganda" degan tahrirda bayon etish taklif etiladi.

Uchinchidan, budjet tashkilotlarining uzoq muddatli aktivlarini oltita mezon — moddiy-ashyoviy shakli, funksional vazifasi, naf turi, moliyalashtirish manbai, foydali xizmat muddati va huquqiy rejimi bo'yicha tasniflash taklif etiladi. Ushbu tasnifni tashkilotlarning hisob siyosatida va analitik hisobda qo'llash baholash asosini asosli tanlash, eskirishni to'g'ri hisoblash va mablag'lardan maqsadli foydalanish ustidan nazoratni kuchaytirish imkonini beradi.

To'rtinchidan, baholash asosini tanlashda aktivni ushlab turish maqsadiga asoslangan to'rt bosqichli mantiq taklif etildi. Milliy amaliyotdagi tiklanish qiymati toifasi IPSAS 46 dagi joriy operatsion qiymatga eng yaqin bo'lgani sababli, 8-sonli BHS ni IPSAS 45 va IPSAS 46 asosida yangilashda aynan shu toifa metodikasini aniqlashtirish maqsadga muvofiq.

Beshinchidan, budjet tashkiloti uzoq muddatli aktivlarining nazorat, xizmat salohiyati, moliyalashtirish manbaidan mustaqillik, davlat funksiyalariga bog'liqlik va ishonchli baholash mezonlarini birlashtirgan aniqlashtirilgan ta'rifi ishlab chiqildi.

Keyingi tadqiqotlarda taklif etilgan tasnif va baholash mezonlarini aniq budjet tashkilotlarining moliyaviy hisobotlari ma'lumotlari asosida empirik sinovdan o'tkazish rejalashtirilgan.

Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati:

1. O'zbekiston Respublikasining Budjet kodeksi. (2013). 2013-yil 26-dekabr, O'RQ-360-son. <https://lex.uz>
2. O'zbekiston Respublikasining "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi Qonuni. (2016). 2016-yil 13-aprel, O'RQ-404-son. <https://lex.uz>
3. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Budjet ma'lumotlarining ochiqligini va budjet jarayonida fuqarolarning faol ishtirokini ta'minlash chora-tadbirlari to'g'risida"gi qarori. (2018). 2018-yil 22-avgust, PQ-3917-son. <https://lex.uz>
4. Budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi to'g'risidagi yo'riqnoma. (2010). O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 2010-yil 17-dekabrdagi 105-son buyrug'i bilan tasdiqlangan, Adliya vazirligida 2010-yil 22-dekabrda 2169-son bilan ro'yxatga olingan (amaldagi tahrirda). <https://lex.uz>

5. O'zbekiston Respublikasi budget hisobining standarti (3-sonli BHS) "Budget hisoboti". (2019). Adliya vazirligida 2019-yil 18-yanvarda 3124-son bilan ro'yxatga olingan. <https://lex.uz>
6. O'zbekiston Respublikasi budget hisobining standarti (8-sonli BHS) "Ko'chmas mulk, bino va jihozlar". (2019). Adliya vazirligida 2019-yil 20-martda 3144-son bilan ro'yxatga olingan. <https://lex.uz>
7. O'zbekiston Respublikasi budget hisobining standarti (9-sonli BHS) "Nomoddiy aktivlar". (2019). Adliya vazirligida 2019-yil 24-iyunda 3169-son bilan ro'yxatga olingan. <https://lex.uz>
8. Barton, A. D. (1999). Public and private sector accounting – the non-identical twins. *Australian Accounting Review*, 9(18), 22–31.
9. Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219–236.
10. Christensen, M. (2007). What we might know (but aren't sure) about public-sector accrual accounting. *Australian Accounting Review*, 17(1), 51–65.
11. Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality? *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–19.
12. Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
13. IPSASB. (2014). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. New York: International Federation of Accountants.
14. IPSASB. (2023a). IPSAS 45, Property, Plant, and Equipment. New York: International Federation of Accountants.
15. IPSASB. (2023b). IPSAS 46, Measurement. New York: International Federation of Accountants.
16. Lüder, K. G. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.
17. Mautz, R. K. (1981). Financial reporting: Should government emulate business? *Journal of Accountancy*, 152(2), 53–60.
18. Mautz, R. K. (1988). Monuments, mistakes, and opportunities. *Accounting Horizons*, 2(2), 123–128.
19. Pallot, J. (1990). The nature of public assets: A response to Mautz. *Accounting Horizons*, 4(2), 79–85.
20. Tuychiyev, A. J., Ostonokulov, A. A., Ibragimov, K. Sh., & Tursunov, A. S. (2018). *Byudjet hisobi: Darslik*. Toshkent: IQTISOD-MOLIYA.