

BUDJET TASHKILOTLARIDA UZOQ MUDDATLI AKTIVLAR HISOBINI TARTIBGA SOLISHNING MILLIY ASOSLARI VA XALQARO STANDARTLAR: QIYOSIY TAHLIL

Hikmatillayev Azizbek Akram o'g'li

Bank-moliya akademiyasi, magistranti

Ilmiy rahbar: PHD Sh.Qurbonov

E-mail: hikmatillayevazizbek@82gmail.com

Annotatsiya. Maqolada O'zbekiston budjet tashkilotlarida uzoq muddatli aktivlar hisobini tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar — Budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi to'g'risidagi yo'riqnoma, 8-sonli va 9-sonli budjet hisobi standartlari — Davlat sektori buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari (IPSAS 45, IPSAS 31, IPSAS 21, IPSAS 46) bilan o'nta mezon bo'yicha qiyosiy tahlil qilingan. Tadqiqot natijasida milliy tartibga solishning ikki qatlamli xususiyati, eskirishni hisoblashda me'yoriy yondashuvning ustunligi, eskirishning inventar obyektlar kesimida yuritilmasligi, nomoddiy aktivlar amortizatsiyasi bo'yicha hujjatlararo ziddiyat va qadrsizlanish hisobining amalda cheklanganligi aniqlangan. Milliy hisob metodologiyasini xalqaro standartlar bilan bosqichma-bosqich uyg'unlashtirish bo'yicha takliflar ishlab chiqilgan.

Kalit so'zlar: budjet tashkiloti, asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar, eskirish, amortizatsiya, qadrsizlanish, budjet hisobi standartlari, IPSAS 45, uyg'unlashtirish.

Аннотация. В статье проведён сравнительный анализ по десяти критериям нормативных документов, регулирующих учёт долгосрочных активов в бюджетных организациях Узбекистана — Инструкции по бухгалтерскому учёту в бюджетных организациях, стандартов бюджетного учёта № 8 и № 9 — с Международными стандартами финансовой отчётности для общественного сектора (МСФО ОС 45, 31, 21, 46). Выявлены двухуровневый характер национального регулирования, преобладание нормативного подхода к начислению износа, отсутствие учёта износа в разрезе инвентарных объектов, противоречие между документами в части амортизации нематериальных активов и фактическая ограниченность учёта обесценения. Разработаны предложения по поэтапной гармонизации национальной методологии учёта с международными стандартами.

Ключевые слова: бюджетная организация, основные средства, нематериальные активы, износ, амортизация, обесценение, стандарты бюджетного учёта, МСФО ОС 45, гармонизация.

Abstract. The article compares, across ten criteria, the regulations governing the accounting for long-term assets in Uzbek budget organizations — the Instruction on

Accounting in Budget Organizations and budget accounting standards No. 8 and No. 9 — with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS 45, 31, 21 and 46). The study identifies a two-tier structure of national regulation, the dominance of norm-based depreciation, the absence of depreciation records for individual inventory items, a conflict between documents regarding the amortization of intangible assets, and the limited practical application of impairment accounting. Proposals for the phased harmonization of the national accounting methodology with international standards are developed.

Keywords: budget organization, property plant and equipment, intangible assets, depreciation, amortization, impairment, budget accounting standards, IPSAS 45, harmonization.

Kirish

Budjet tashkilotlarida uzoq muddatli aktivlar hisobi uzoq vaqt davomida kassa ijrosiga yo'naltirilgan an'anaviy budjet hisobi doirasida shakllangan. O'zbekistonda 2011-yil 1-yanvardan boshlab sobiq ittifoq davridagi 1987-yilgi yo'riqnoma o'rniga Budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi to'g'risidagi yo'riqnoma (bundan buyon — Yo'riqnoma) amal qila boshladi. 2018-yildan so'ng esa budjet hisobini Davlat sektorida xalqaro moliyaviy hisobot standartlari (IPSAS) bilan uyg'unlashtirish vazifasi PQ-3917-son qarorda belgilanib, budjet hisobi standartlari (BHS) turkumi ishlab chiqildi. 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.

So'nggi yillarda Yo'riqnomaga bir necha marta jiddiy o'zgartirishlar kiritildi. Xususan, 2022-yilda budjet tashkilotlari asosiy vositalarining yillik eskirish me'yorlari yangilandi (ro'yxat raqami 2169-7), 2024-yilda esa asosiy vositalar hisobiga oid ko'plab bandlar o'z kuchini yo'qotdi va hisob 2-sonli BHS "Yagona schyotlar rejasi" asosida yuritilishi belgilandi (ro'yxat raqami 2169-8). Keyinchalik 2025 va 2026-yillarda ham qo'shimcha o'zgartirishlar kiritildi. Bir vaqtning o'zida xalqaro standartlar ham yangilandi: IPSASB 2023-yilda IPSAS 17 o'rniga IPSAS 45 "Ko'chmas mulk, bino va jihozlar" va yangi IPSAS 46 "Baholash" standartlarini qabul qildi, ular 2025-yil 1-yanvardan kuchga kirdi (IPSASB, 2023a; IPSASB, 2023b).

Bunday sharoitda muhim savol tug'iladi: budjet tashkilotlarida uzoq muddatli aktivlar hisobini tartibga soluvchi milliy me'yorlar xalqaro standartlarga qay darajada muvofiq va ular o'zaro qanchalik izchil? Maqolaning maqsadi — amaldagi milliy me'yoriy hujjatlarni IPSAS talablari bilan qiyosiy tahlil qilish asosida nomuvofiqliklarni aniqlash va ularni bartaraf etish bo'yicha asoslangan takliflar ishlab chiqishdan iborat.

Mavzuga oid adabiyotlar sharhi

Davlat sektorida hisob islohotlarini o'rganishda K. Lüder tomonidan taklif etilgan kontingent model keng qo'llaniladi. Unga ko'ra hisob innovatsiyalarining natijasi islohot uchun rag'batlar, ijtimoiy va ma'muriy tuzilmalar hamda amalga oshirishdagi to'siqlarning o'zaro ta'siri bilan belgilanadi (Lüder, 1992). Bu model milliy me'yorlar va xalqaro standartlar o'rtasidagi tafovutlarni faqat texnik masala emas, balki institutsional muhit mahsuli sifatida tushuntirish imkonini beradi.

IPSASni joriy etish tajribasiga bag'ishlangan xalqaro tadqiqotlar mamlakatlar o'rtasida sezilarli farqlar mavjudligini ko'rsatadi. J. Christiaens va hammualliflar Yevropa mamlakatlarida IPSASning davlat moliyaviy axborot tizimlarini isloh qilishga ta'sirini qiyosiy o'rganib, standartlarning to'g'ridan-to'g'ri qabul qilinishi nisbatan kam uchrashini, aksariyat mamlakatlar esa ulardan milliy standartlar uchun manba sifatida foydalanishini aniqlagan (Christiaens, Reyniers va Rollé, 2010). Keyingi xalqaro qiyosiy tadqiqot ham IPSASning to'liq qabul qilinishidan ko'ra ularga tayangan holda milliy qoidalar ishlab chiqish yo'li ustunligini tasdiqladi (Christiaens va boshq., 2015). I. Brusca va hammualliflar tahriri ostidagi monografiyada Yevropa davlat sektori hisobini uyg'unlashtirish muammolari, jumladan aktivlarni baholash va hisobot tuzilmalaridagi farqlar keng yoritilgan (Brusca va boshq., 2015).

T. Polzer, G. Grossi va C. Reichard Yevropada IPSAS joriy etilishidagi xilma-xillikni tahlil qilib, standartlarning to'liq qabul qilinishidan tortib, ularni moslashtirish va tanlab foydalanishgacha bo'lgan turli strategiyalarni ajratib ko'rsatgan (Polzer, Grossi va Reichard, 2022). Rivojlanayotgan va o'tish iqtisodiyotidagi mamlakatlarga bag'ishlangan tadqiqotda esa IPSASga o'tish haqidagi rasmiy bayonotlar va real amaliyot o'rtasida tafovut (dekupling) tez-tez uchrashi qayd etilgan (Polzer, Gårseth-Nesbakk va Adhikari, 2020). P. Adhikari va L. Gårseth-Nesbakk OECD mamlakatlarida hisoblash usulini joriy etishdagi asosiy muammolar qatorida aktivlarni aniqlash va baholash, ularni birinchi marta balansga kiritish hamda kadrlar salohiyatini alohida ta'kidlagan (Adhikari va Gårseth-Nesbakk, 2016).

Mahalliy adabiyotlarda budjet hisobining umumiy tartibi va hisob registrlari yoritilgan (Tuychiyev va boshq., 2018), biroq Yo'riqnoma va budjet hisobi standartlarining uzoq muddatli aktivlar bo'yicha o'zaro muvofiqligi, ayniqsa 2024–2026-yillardagi o'zgartirishlar va IPSAS 45, IPSAS 46 ning yangi talablari hisobga olingan holda, alohida tadqiqot obyekti bo'lmagan. Mazkur maqola ushbu bo'shliqni to'ldirishga qaratilgan.

Tadqiqot metodologiyasi

Tadqiqot normativ-huquqiy hujjatlarni qiyosiy tahlil qilishga asoslangan. O'zbekiston Respublikasining Budjet kodeksi va "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi Qonuni tahlilning umumiy huquqiy doirasini belgilab berdi. Milliy hujjatlar Qonunchilik ma'lumotlari milliy bazasidagi (lex.uz) amaldagi tahrirlari bo'yicha,

xalqaro standartlar esa IPSASB rasmiy nashrlari bo'yicha o'rganildi. Tahlil uchun o'nta mezonidan iborat qiyosiy matritsa tuzildi: aktivni tan olish, boshlang'ich baholash, keyingi baholash, eskirish usuli va foydali xizmat muddati, eskirishning obyektlar bo'yicha hisobi, to'liq eskirgan aktivlar, nomoddiy aktivlar amortizatsiyasi, qadrsizlanish, madaniy meros va infratuzilma aktivlari hamda axborotni ochib berish. Har bir mezon bo'yicha muvofiqlik darajasi uch toifada baholandi: "muvofiq", "qisman muvofiq" va "nomuvofiq". Shuningdek, aniqlangan tafovutlarning moliyaviy hisobot ko'rsatkichlariga ta'sirini ko'rsatish uchun shartli misol usulidan foydalanildi.

Tahlil va natijalar

Milliy tartibga solishning ikki qatlamli tuzilishi

Tahlil budjet tashkilotlarida uzoq muddatli aktivlar hisobi ikki qatlamli me'yoriy asosda tartibga solinishini ko'rsatdi. Birinchi qatlam — Yo'riqnoma bo'lib, u kundalik hisob yuritish tartibi, boshlang'ich hujjatlar, hisob registrlari va eskirishni hisoblash tartibini belgilaydi. Ikkinchi qatlam — IPSAS asosida ishlab chiqilgan budjet hisobi standartlari. Biroq 8-sonli BHS o'zini hisoblash usuli asosida moliyaviy hisobotlar tuzuvchi va taqdim qiluvchi tashkilotlar qo'llashini belgilaydi (3-band), 9-sonli BHS ham xuddi shunday qoidani nazarda tutadi (8-band). Natijada standartlarning qo'llanish doirasi hisoblash usuliga to'liq o'tish darajasiga bog'lanib qolgan, amaliy hisob esa asosan Yo'riqnoma bo'yicha yuritiladi.

2024-yilgi o'zgartirishlar bilan Yo'riqnomaning asosiy vositalar hisobiga oid ko'plab bandlari o'z kuchini yo'qotgani norma yaratishning standartlar tomon siljiyotganini ko'rsatadi. Shunga qaramay, Yo'riqnomada eskirish me'yorlari (112-band), oylik eskirish tartibi (118-band), eskirishning obyektlar bo'yicha yozilmasligi (122-band), to'liq eskirgan aktivlar (124-band) va nomoddiy aktivlar (142-band) bo'yicha asosiy qoidalar saqlanib qoldi. Aynan shu bandlar xalqaro standartlar bilan eng ko'p tafovutlarni yuzaga keltiradi.

Qiyosiy matritsa natijalari

Qiyosiy tahlil natijalari 1-jadvalda umumlashtirilgan.

1-jadval

**Budjet tashkilotlarida uzoq muddatli aktivlar hisobini tartibga solishning
qiyosiy matritsasi**

Mezon	Yo'riqnoma (2169-son)	8- va 9-sonli BHS	IPSAS 45, 31, 21, 46	Muvofiqlik
1. Aktivni tan olish	Asosiy vositalar tarkibi ro'yxat asosida belgilanadi (64-band)	Iqtisodiy naf ehtimoli va ishonchli baholash (8-sonli BHS, 9-band); nomoddiy aktivlar uchun xizmat ko'rsatish imkoniyati ham (9-sonli BHS, 17-band)	Kelgusi iqtisodiy naf yoki xizmat salohiyati ehtimoli va ishonchli baholash	Qisman muvofiq
2. Boshlang'ich baholash	Dastlabki (tiklanish) qiymat	Boshlang'ich qiymat; almashuv bo'lmagan operatsiyada — olingan kundagi haqiqiy narx (8-sonli BHS, 16-band)	Tannarx; almashuv bo'lmagan operatsiyada — olingan sanadagi joriy qiymat	Muvofiq
3. Keyingi baholash	Dastlabki qiymat minus eskirish (80-band); belgilangan tartibda qayta baholash	Guruhlar bo'yicha qayta baholash; o'sish qayta baholash subschyotida, kamayish natijada (8-sonli BHS, 23–27-band)	Tarixiy qiymat yoki joriy qiymat modeli (joriy operatsion qiymat yoki adolatli qiymat), sinflar bo'yicha	Qisman muvofiq
4. Eskirish usuli va xizmat muddati	Yillik me'yorlar, tiklanish qiymatiga nisbatan foizda; oyiga yillik summaning 1/12 qismi (112, 118-band)	Foydali xizmat davri mobaynida tizimli taqsimlash; tugatish qiymati hisobga olinadi	Foydali xizmat muddati, tugatish qiymati va usul kamida har yili qayta ko'rib chiqiladi; muhim qismlar alohida	Qisman muvofiq
5. Eskirishning obyektlar bo'yicha hisobi	Oylik eskirish inventar kartochkalarda obyektlar bo'yicha yozilmaydi; to'liq summa faqat chiqib ketishda aniqlanadi (122-band)	Balans qiymati ta'rifi obyekt darajasini nazarda tutadi	Har bir obyekt (qism) bo'yicha balans qiymati	Nomuvofiq

Mezon	Yo'riqnoma (2169-son)	8- va 9-sonli BHS	IPSAS 45, 31, 21, 46	Muvofiqlik
6. To'liq eskirgan aktivlar	100 foiz eskirish hisobdan chiqarish uchun asos emas (124-band)	Maxsus qoida yo'q	Xizmat muddatini qayta ko'rib chiqish; bunday aktivlar haqida ma'lumot berish tavsiya etiladi	Qisman muvofiq
7. Nomoddiy aktivlar amortizatsiyasi	Eskirish hisoblanmaydi (142-band)	Cheklangan muddatli aktivlar amortizatsiya qilinadi, noaniq muddatlilar — yo'q (9-sonli BHS, 61-band)	IPSAS 31: xuddi shunday	Hujjatlararo ziddiyat
8. Qadrsizlanish	Belgilarni aniqlash va zararni hisobga olish tartibi nazarda tutilmagan	Balans qiymati ta'rifida qadrsizlanish zarari mavjud (8-sonli BHS)	IPSAS 21, 26: har hisobot sanasida belgilar tekshiriladi	Qisman muvofiq
9. Madaniy meros va infratuzilma	Alohida qoida yo'q	Madaniy meros uchun faqat ochib berish talablari (29-band); infratuzilma asosiy vositalar tarkibida (36-band)	IPSAS 45: ularni tan olish va baholash bo'yicha qo'shimcha yo'riqnomalar	Qisman muvofiq
10. Axborotni ochib berish	Nomoliyaviy aktivlar harakati to'g'risidagi hisobot (3-sonli BHS)	Madaniy meros bo'yicha alohida talablar	Sinflar bo'yicha yalpi qiymat, jamg'arilgan eskirish, harakat solishtiruvi, baholash asoslari	Qisman muvofiq

Manba: Yo'riqnoma, 3-, 8-, 9-sonli BHS va IPSAS matnlari asosida muallif tomonidan tuzilgan.

Matritsa natijalariga ko'ra o'nta mezondan faqat bittasi bo'yicha to'liq muvofiqlik, bittasi bo'yicha to'liq nomuvofiqlik, bittasi bo'yicha esa milliy hujjatlarning o'zaro ziddiyati aniqlandi, qolgan yettita mezon qisman muvofiq deb baholandi. Bu natija xalqaro tadqiqotlarda qayd etilgan qonuniyat — IPSASni to'g'ridan-to'g'ri qabul qilishdan ko'ra ularni milliy sharoitga moslashtirish ustunligi (Christiaens va boshq., 2015; Polzer, Grossi va Reichard, 2022) O'zbekiston uchun ham xos ekanini ko'rsatadi. Biroq moslashtirish jarayonida Yo'riqnoma va standartlar o'rtasida izchillik to'liq ta'minlanmagan.

Aniqlangan tafovutlarning moliyaviy hisobotga ta'siri

Eng jiddiy tafovutlar to'rtta yo'nalishda namoyon bo'ladi.

Birinchisi — eskirishni hisoblashning me'yoriy yondashuvi. Yo'riqnomaga ko'ra eskirish tasdiqlangan yillik me'yorlar asosida hisoblanadi, vazirliklar va idoralar

esa me'yorlarni texnik shartlar va ishlab chiqaruvchi tavsiyalariga ko'ra, ammo qonunchilikda belgilangan me'yordan oshmagan holda belgilashi mumkin (114-band). IPSAS 45 esa foydali xizmat muddatini tashkilotning aktivdan foydalanish rejasi asosida baholash va uni muntazam qayta ko'rib chiqishni talab qiladi. Me'yoriy yondashuv hisobni soddalashtiradi va solishtirishni osonlashtiradi, lekin aktivdan haqiqiy foydalanish tezligini aks ettirmaydi. Buning bilvosita belgisi — Yo'riqnomaning 124-bandida to'liq eskirgan, ammo foydalanishga yaroqli aktivlar hisobdan chiqarilmasligi haqidagi qoidaning mavjudligi: bunday holatlarning ko'pligi xizmat muddatlari me'yorda real muddatdan qisqa belgilanganini ko'rsatadi.

Ikkinchisi — eskirishning obyektlar bo'yicha yuritilmasligi. Yo'riqnomaning 122-bandiga ko'ra har oyda hisoblangan eskirish inventar kartochkalarda obyektlar bo'yicha yozilmaydi, obyektning to'liq eskirish summasi faqat u tugatilganda, boshqa tashkilotga berilganda yoki me'yor o'zgarganda aniqlanadi. Natijada hisobot sanasida alohida obyektning qoldiq qiymati hisob registrilarida bevosita mavjud bo'lmaydi. Bu esa qadrsizlanishni baholash, obyektни sotish natijasini aniqlash va ichki audit o'tkazishni murakkablashtiradi.

Uchinchisi — nomoddiy aktivlar amortizatsiyasi bo'yicha ziddiyat. Yo'riqnomaning 142-bandida nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirish hisoblanmasligi belgilangan, 9-sonli BHS esa cheklangan foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktivlar amortizatsiya qilinishini talab qiladi (61, 68-band) va kompyuter dasturlarining texnologik jihatdan tez eskirishini alohida ta'kidlaydi (63-band). Budjet tashkilotlarida dasturiy ta'minot va litsenziyalar ulushi raqamlashtirish jarayonida o'sib borayotgani sababli bu ziddiyatning moliyaviy hisobotga ta'siri ham ortib bormoqda.

Ushbu ta'sirni shartli misolda ko'rib chiqamiz. Aytaylik, budjet tashkiloti 120 mln so'mlik dasturiy mahsulotga mutlaq huquq sotib olgan va uning foydali xizmat muddati litsenziya shartnomasiga ko'ra 4 yil. 2-jadvalda ikki yondashuv bo'yicha balans qiymati taqqoslangan.

2-jadval

**Nomoddiy aktiv balans qiymatining ikki yondashuv bo'yicha
dinamikasi (shartli misol, mln so'm)**

Ko'rsatkich	1-yil oxiri	2-yil oxiri	3-yil oxiri	4-yil oxiri
Yo'riqnoma (142-band) bo'yicha balans qiymati	120	120	120	120
9-sonli BHS bo'yicha jamg'arilgan amortizatsiya (to'g'ri chiziqli usul)	30	60	90	120
9-sonli BHS bo'yicha balans qiymati	90	60	30	0

Ko'rsatkich	1-yil oxiri	2-yil oxiri	3-yil oxiri	4-yil oxiri
Tafovut (aktivning oshirib ko'rsatilishi)	30	60	90	120

Manba: muallif hisob-kitobi (shartli ma'lumotlar asosida).

Misoldan ko'rinib turibdiki, amaldagi Yo'riqnoma bo'yicha foydalanish muddati tugagan dasturiy mahsulot ham balansda to'liq boshlang'ich qiymatida qoladi. To'rtinchi yil oxiriga kelib aktiv qiymati uning butun boshlang'ich qiymati miqdorida oshirib ko'rsatiladi, bu esa balansdagi nomoliyaviy aktivlar to'g'risidagi axborotning ishonchliligini pasaytiradi.

To'rtinchisi — qadrsizlanish. Yo'riqnomaning amaldagi tahririda asosiy vositalar qadrsizlanishining belgilarini aniqlash va zararni hisobga olish tartibi nazarda tutilmagan. IPSAS 21 esa naqd pul keltirmaydigan aktivlar uchun, ya'ni budjet tashkilotlarining aksariyat aktivlari uchun qadrsizlanish xizmat salohiyatining pasayishi asosida baholanishini belgilaydi. Qadrsizlanish hisobining yo'qligi shikastlangan, foydalanishdan to'xtatilgan yoki texnologik eskirgan aktivlarning balansda amortizatsiyalangan to'liq qiymatida qolishiga olib keladi.

Uyg'unlashtirishning bosqichma-bosqich yo'nalishlari

Aniqlangan tafovutlarni bir vaqtda bartaraf etish tashkiliy va texnik jihatdan murakkab. Lüder (1992) modelidan kelib chiqib, islohotni to'siqlar kamroq bo'lgan yo'nalishlardan boshlab, bosqichma-bosqich amalga oshirish maqsadga muvofiq (3-jadval).

3-jadval

Uzoq muddatli aktivlar hisobini IPSAS bilan uyg'unlashtirish bosqichlari

Bosqich	Chora-tadbirlar	Kutilayotgan natija
1-bosqich	Yo'riqnomaning 142-bandini 9-sonli BHS bilan muvofiqlashtirish; 8-sonli BHS ning 9-bandiga xizmat ko'rsatish salohiyati mezonini kiritish	Hujjatlararo ziddiyatlar bartaraf etiladi
2-bosqich	122-bandni o'zgartirib, eskirishni har bir inventar obyekt bo'yicha avtomatlashtirilgan hisob tizimida yuritishni joriy etish	Har bir obyektning qoldiq qiymati istalgan sanada ma'lum bo'ladi
3-bosqich	Foydali xizmat muddatini doimiy komissiya tomonidan baholash va har yili qayta ko'rib chiqish; qadrsizlanish belgilarini inventarizatsiya bilan birga tekshirish tartibini joriy etish	Balans qiymati aktivlarning haqiqiy holatini aks ettiradi
4-bosqich	8-sonli BHS ni IPSAS 45 va IPSAS 46 asosida yangilash: joriy operatsion qiymat, madaniy meros va infratuzilma aktivlari bo'yicha qoidalar; ochib berish talablarini kengaytirish	Milliy standartlar amaldagi xalqaro standartlar bilan uyg'unlashadi

Manba: muallif ishlanmasi.

Xulosa va takliflar

Birinchidan, O'zbekiston budget tashkilotlarida uzoq muddatli aktivlar hisobi ikki qatlamli me'yoriy asosda — Yo'riqnoma va budget hisobi standartlari asosida tartibga solinadi. Standartlar qo'llanish doirasining hisoblash usuli asosida hisobot tuzuvchi tashkilotlar bilan cheklanganligi va Yo'riqnoma muhim bandlarning saqlanib qolganligi amaliy hisobning xalqaro talablardan orqada qolishiga sabab bo'lmoqda.

Ikkinchidan, o'nta mezon bo'yicha qiyosiy tahlil faqat boshlang'ich baholash bo'yicha to'liq muvofiqlikni ko'rsatdi. Eskirishning obyektlar bo'yicha yuritilmasligi nomuvofiq, nomoddiy aktivlar amortizatsiyasi esa hujjatlararo ziddiyat sifatida baholandi.

Uchinchidan, shartli misol nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblanmasligi foydalanish muddati tugagan aktivning balansda to'liq boshlang'ich qiymatida qolishiga olib kelishini ko'rsatdi. Shu sababli Yo'riqnomaning 142-bandini 9-sonli BHS talablariga muvofiqlashtirish birinchi navbatdagi vazifa hisoblanadi.

To'rtinchidan, eskirishni har bir inventar obyekt bo'yicha avtomatlashtirilgan tizimda hisoblash, foydali xizmat muddatini doimiy komissiya tomonidan baholash va qadrsizlanish belgilarini inventarizatsiya bilan birga tekshirish tartibini joriy etish taklif etiladi. Bu choralar balans qiymatining ishonchliligini oshiradi va davlat moliyaviy nazorati organlarini aktivlar holati to'g'risida to'liq axborot bilan ta'minlaydi.

Beshinchidan, uyg'unlashtirishni to'rt bosqichda amalga oshirish tavsiya etiladi: hujjatlararo ziddiyatlarni bartaraf etish, obyektli hisobni joriy etish, xizmat muddati va qadrsizlanishni baholash tartibini kiritish hamda 8-sonli BHS ni IPSAS 45 va IPSAS 46 asosida yangilash.

Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati:

1. O'zbekiston Respublikasining Budget 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 "Budget ma'lumotlarining ochiqligini va budget 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. Budget tashkilotlarida buxgalteriya hisobi to'g'risidagi yo'riqnoma. (2010). Adliya vazirligida 2010-yil 22-dekabrda 2169-son bilan ro'yxatga olingan; 2169-7 (22.12.2022), 2169-8 (30.07.2024), 2169-9 (20.08.2025) va 2169-10 (03.04.2026) raqamli o'zgartirishlar bilan. <https://lex.uz>
5. O'zbekiston Respublikasi budget hisobining standarti (2-sonli BHS) "Yagona schyotlar rejasi". (2018). Adliya vazirligida 2018-yil 20-oktabrda 3078-son bilan ro'yxatga olingan. <https://lex.uz>

6. 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>
7. 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>
8. 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>
9. Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142.
10. Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (Eds.). (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*. London: Palgrave Macmillan.
11. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554.
12. Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
13. IPSASB. (2004). *IPSAS 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets*. New York: International Federation of Accountants.
14. IPSASB. (2008). *IPSAS 26, Impairment of Cash-Generating Assets*. New York: International Federation of Accountants.
15. IPSASB. (2010). *IPSAS 31, Intangible Assets*. New York: International Federation of Accountants.
16. IPSASB. (2023a). *IPSAS 45, Property, Plant, and Equipment*. New York: International Federation of Accountants.
17. IPSASB. (2023b). *IPSAS 46, Measurement*. New York: International Federation of Accountants.
18. 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.
19. Polzer, T., Gårseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2020). "Does your walk match your talk?" Analyzing IPSASs diffusion in developing and emerging economies. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 117–139.
20. Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2022). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57–82.
21. Tuychiyev, A. J., Ostonokulov, A. A., Ibragimov, K. Sh., & Tursunov, A. S. (2018). *Byudjet hisobi: Darslik*. Toshkent: IQTISOD-MOLIYA.