

# **БЮДЖЕТ ТАШКИЛОТЛАРИДА БЮДЖЕТ ҲИСОБИ ВА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРДАН Фойдаланишнинг Илмий-Назарий Асослари**

**Қахрамон Охунович ЎРИШЕВ**

Иқтисод фанлари бўйича (PhD) фалсафа доктори  
Андижон қишлоқ хўжалиги ва  
агротехнологиялар институти  
Андижон, Ўзбекистон

**Жавлонбек Илхомбекович АБДУВОХИДОВ**

магистр  
Андижон қишлоқ хўжалиги ва  
агротехнологиялар институти  
Андижон, Ўзбекистон

## **Аннотация**

Мазкур мақолада бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизимини услубий жиҳатлари ва унинг ҳисобини ташкил қилишнинг назарий асослари келтирилган бўлиб, унда бюджет ҳисоби ва молиявий ҳисоботиغا доир халқаро стандартлардан фойдаланишнинг илмий-назарий асосларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар келтирилган.

**Таянч сўзлар:** бюджет ташкилотлари, бюджет ҳисоби, молиявий ҳисобот, халқаро стандартлар.

# **НАУЧНО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**Қахрамон Охунович УРИШЕВ**

Доктор философии (PhD) по экономическим наукам  
Андижанский институт сельского хозяйства и  
агротехнологий  
Андижан, Узбекистан

**Жавлонбек Илхомбекович АБДУВОХИДОВ**

магистр  
Андижанский институт сельского хозяйства и  
агротехнологий  
Андижан, Узбекистан

## **Аннотация**

В настоящей научной статье приводятся методические основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в бюджетных организациях, теоретические основы их организации, а также рекомендации по совершенствованию научно-теоретических основ использования международных стандартов бюджетного учета и финансовой отчетности.

**Ключевы слова:** бюджетные организации, бюджетный учет, финансовая отчетность, международные стандарты.

Ҳозирги кунда бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизимини замон талабларига мос равишда ривожлантириш мамлакатимизда амалга оширилаётган бюджет ислохотларининг асосий йўналишларидан бири ҳисобланади. Амалга оширилаётган ислохотларнинг долзарблиги шундан иборатки, айнан бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизимида шаклланадиган маълумотлар Давлатнинг бошқарув жараёнида тезкор, сифатли ва замонавий бошқарув қарорларини қабул қилиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Ўз навбатида, фойдаланувчиларнинг талабларига тўлиқ жавоб берадиган сифатли ва ишончли бухгалтерия ҳисоби маълумотларини олиш, умумқабул қилинган халқаро стандартларга мос келадиган бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот услубиёти мавжуд бўлганидагина таъминланиши мумкин.

Умумқабул қилинган халқаро стандартларни танлашда молиявий ҳисоб стандартларини белгилайдиган иккита асосий халқаро ташкилот мавжуд.

Биринчи ташкилот бу – хусусий секторда фойдаланиш учун мўлжалланган Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартларини (МХХС) ишлаб чиқадиган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари бўйича Қўмита (МХХСК) ҳисобланади. Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартлари ҳисоб усулига асосланади, шу сабабдан хусусий секторда бухгалтерия ҳисобини ҳисоблаш усулидан фойдаланилади.

Иккинчи ташкилот бу – Халқаро бухгалтерлар федерацияси (ХБФ) ҳисобланади. Халқаро бухгалтерлар федерацияси ҳузурида ташкил этилган Кенгаш бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисоботларнинг стандартларини ишлаб чиқади. Бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари деб номланган мазкур стандартлар молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига асосланган ва Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш мақсадлари йўлида ва соҳага оид терминалогияни акс эттириш учун мўлжалланган.

Ҳозирга қадар бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари ҳисоб тизимини касса усули асосида ҳамда ҳисоблаш усулида

юритиш учун иккита стандартлар тўплами ишлаб чиқилган. Бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларини касса усулидан фойдаланишда фақатгина пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботни тайёрлаш талаб этилади.

Бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларини ҳисоб усулидан фойдаланишда эса тўртта алоҳида молиявий ҳисобот тайёрланишини талаб этади:

- молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот (баланс ҳисоботи);
- молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (операциялар);
- пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот;
- ҳақиқий активлардаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот/капитал.

Ривожланган давлатларда бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби (ДСБХ) ҳисобдорлик ва ошкоралик тамойилларига асосланган ҳолда, бюджет-солиқ (фискал) муносабатларини тўлиқ акс эттирадиган, яхлит тизимга айланиб улгурган.

Ривожланаётган давлатлар эса, давлат молия тизими ислохотларининг бир йўналиши сифтида бюджет ҳисобини замон талабларига мослаштиришда бир қатор ўзгартиришларни амалга оширмақда. Аммо, ривожланган давлатлар тажрибасига бағишланган соҳага оид илмий адабиётлар ва илмий тадқиқот ишлари кўп бўлсада, ривожланаётган мамлакатларда давлат бюджетининг бюджет ҳисоби борасида олиб борилаётган илмий тадқиқот ишлари ҳамда илмий адабиётларни етарли, деб бўлмайди.

Хорижлик бир қатор олимлар бюджет ҳисоби соҳасида амалга оширилган ислохотлар, уларнинг босқичлари ва натижалари юзасидан кўплаб илмий тадқиқот ишларини олиб боришган. Хусусан, иқтисодчи олимлар Bracci E, Humphrey C, Moll J, Steccolini ўзларининг илмий тадқиқот ишларида бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини ўзгартиришнинг аҳамияти ва ўрнини тўлиқ ёритиб, тадқиқот натижаларини ривожланган давлатлар мисолида иқтисодий-математик таҳлил усуллари ёрдамида исботлаб берган [5]. Шунингдек, Америкалик олимлар J.Guthrie,

C.Humphrey, L.Jones va O.Olson Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби амалиётидаги ривожланиш босқичлари ва дунё мамлакатлари бўйлаб кенг тарқалишини тадқиқ қилган. Бироқ, олимларнинг илмий тадқиқот ишларида асосан ривожланган давлатлар тажрибаси ўрганилган бўлиб, ривожланаётган ва ўтиш давридаги давлатлар тажрибаси таҳлил қилинмаган [6].

Иқтисодчи олим Юри Бионди эса ўзининг илмий тадқиқот ишларида асосан EPSAS (Европа мамлакатлари бюджет ташкилотлари бухгалтерия ҳисоби) йўналиши бўйича, Европа мамлакатларининг ислохотлар жараёнининг самарадорлигини илмий жиҳатдан ўрганган. Унинг тадқиқотлари ўрганилаётган давлатларида жорий этилиши кўзда тутилган Давлат бюджети бухгалтерия ҳисоби тамойиллари ва моделлари тизимга мос келмаслигини таъкидлаб, ислохотлар натижасида давлат бюджети фаолиятининг амалдаги ҳолатига кўрсатадиган салбий таъсирини исботлаб берган .

Халқаро амалиётда бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини миллий иқтисодиётга жорий қилиш икки хил йўналишда амалга оширилади:

бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларини мавжуд ҳолати бўйича тўғридан-тўғри ўзгартиришларсиз барча тамойил ва элементларини ўзлаштириш ҳамда жорий қилиш (АҚШ, Буюк Британия, Германия, Франция ва шу каби бир қатор Европа мамлакатлари);

бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисобининг туб миллий негизларини сақлаб қолган ҳолда, хорижий амалиётдан тизимга мос элемент ва тамойилларни ўзлаштириш ҳамда жорий этиш (Россия Федерацияси, Япония ва шу каби бошқа ривожланган мамлакатлар). Шунингдек, халқаро миқёсда бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби шакл ва йўналишларга ажратилади, яъни халқаро стандартларни ўзлаштириши назарда тутилган давлатлар ўртасидаги ўхшашликлар ва ўзига хосликлар инобатга олинади. Мисол учун ИПСАС ва ЭПСАС каби бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларини ишлаб чиқувчи ва амалиётга жорий этувчи халқаро Кенгашлар.

Халқаро амалиётда бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг асосан касса ва ҳисоблаш усулларидадан фойдаланилмоқда. Бироқ, иқтисодийнинг глобаллашуви натижасида бугунги кунда дунё мамлакатларида касса усулидан ҳисоблаш усулига ўтиш жараёни кузатилмоқда. Санокли мамлакатларгина соф касса усулидан фойдаланилмоқда.

Сўнгги йилларда Ўзбекистонда бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларига мос равишда ягона қонунчилик негизини бюджет ижроси жараёнида ташкил этиш, юритиш ва ҳисобот тузиш услубийтини янада такомиллаштириш мақсадида бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларини миллийлаштириш механизмини ишлаб чиқиш ҳамда мувофиқлаштириш, мавжуд норматив-ҳуқуқий асосларни янада такомиллаштириш ва бу жараёнда таъсир этувчи омилларни илмий ўрганиш муҳим вазифалар сифатида қаралмоқда.

Жумладан, бюджет ташкилотлари ҳисоб ва ҳисоботини янада такомиллаштириш доирасида Бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари ва Давлат молияси статистикаси қўлланмаси – 2001 (ДМСҚ-2001) талабларига мувофиқ бир қатор норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ишлаб чиқилди ва қабул қилинди. Хусусан, Ўзбекистон Республикаси давлат бюджети ғазна ижроси бухгалтерия ҳисобининг ягона ҳисобварақлар режаси (ЯХР). Ягона ҳисобварақлар режаси учта маънода ягона ҳисобланади.

Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби юритилишини белгилайдиган ва ҳозирги вақтда ҳам амалиётда қўлланилаётган “Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби” бўйича йўриқнома (Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида 2010 йил 22 декабрь № 2169 рақами билан рўйхатга олинган).

2011 йилнинг январ ойидан амалиётга жорий этилган Давлат бюджети харажатлари иқтисодий таснифини қўлланилиш тартибини белгилайдиган “Ўзбекистон Республикаси бюджет таснифини қўллаш” бўйича Йўриқнома Давлат молияси статистикаси қўлланмаси – 2001 йил базаси асосида ишлаб

чиқилган. Янги бюджет таснифига ўтиш билан бирга, бир вақтнинг ўзида Давлат молияси статистикаси қўлланмаси – 2001 йилнинг алоҳида элементларини ҳисобга олган ҳолда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини юритиш тартибини белгилаб берган норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ҳам ишлаб чиқилди. Хусусан, активларни молиявий ва номолиявий активларга ажратиш, баланс структурасини актив ва пассивларини Давлат молия статистикаси қўлланмаси – 2001 йилга мувофиқ ҳолга келтириш.

2014 йилнинг январ ойидан амалиётга жорий этилган бюджет тизими бюджетларида бюджет ижросини таъминлайдиган, шунингдек бюджет ҳисобини ташкил этишнинг базавий тамойилларини белгилаб берадиган “Бюджет кодекси” (2013 йил 26 декабрдаги ЎРҚ 360–сонли Ўзбекистон Республикаси қонуни) ва бошқалар.

Юқорида таъкидлаб ўтилганидек, бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизимини умумқабул қилинган халқаро стандартларга мослаштириш ҳамда амалга оширилаётган ўзгаришлар жаҳон иқтисодиёти ва молиявий бозорнинг глобаллашуви, бюджет ташкилотларининг таққосланувчи ва юқори сифатли молиявий ҳисоботини тайёрлаш учун бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари ягона жамланмаси сифатида тан олинishiга хизмат қилади.

Жаҳон тажрибаси шуни кўрсатадики, миллий ҳисоб тизимини такомиллаштиришда халқаро стандартларнинг тушунарлилик, ахборотнинг ишончлилиги ва таққосланувчанлиги каби кўплаб хусусиятларидан бевосита фойдаланиш ёки улардан бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботнинг такомиллашган, замонавий ҳамда инновацион тизимини яратиш учун асос сифатида қўлланилиши орқали эришилади.

Республикамиз бюджет ташкилотларида амалдаги бюджет ҳисоби тизимини халқаро стандартлар билан уйғунлаштиришда аввало уларнинг услубий жиҳатлари ҳамда хусусиятларини чуқур ўрганиш ва таҳлил қилиш муҳимдир. Бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш, миллий стандартларни халқаро стандартларга

мослаштириш ҳамда бюджет ташкилотлари бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботларни шакллантиришда маълумотларни очиб бериш бўйича халқаро молия институтларининг минимал талабларини бажаришда айрим тушунмовчиликлар мавжуд. Хусусан, республикамизда бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларини жорий қилиш билан боғлиқ қуйидаги мунозарали ҳолатлар мавжуд:

умумқабул қилинган меъёрларга мос бўлган молиявий ахборотнинг сифати, ўз навбатида бюджет ташкилотлари фаолияти натижаларини аниқроқ баҳолаш механизми такомиллашмаган;

иқтисодиётда амалга ошириладиган ислохотлар ва ўзгаришларга тезкор мослашиш ва ўзлаштириш имкониятларининг юқори эмаслиги;

бюджет, молиявий ҳисоб ва статистик ҳисоботларнинг халқаро кўрсаткичлар билан таққослаш имкониятларининг юқори эмаслиги;

ҳисоб амалларида ҳамда молиявий ҳисоботларда ташқи фойдаланувчилар учун ахборотларнинг ошкоралиги ва шаффофлигининг тўлиқ таъминланмаганлиги;

давлат молияси соҳасида илғор ҳамда инновацион ахборот технологияларининг тегишли воситалари ва дастурий таъминотини қўлланилишининг суствлиги;

халқаро стандартларни қўллашда маҳаллий малакали мутахассисларнинг етишмаслиги ва бошқалар.

Мамлакатимиз бюджет ташкилотлари бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизимини янада такомиллаштириш мақсадида Бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларига мослаштириш зарур. Юқорида келтириб ўтилган муаммоларнинг ечими ҳамда Бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартларини жорий қилишнинг афзалликлари сифатида қуйидагиларни келтириб ўтамиз:

молиявий ахборотнинг сифати, ўз навбатида бюджет ташкилотлари фаолияти натижаларини аниқроқ баҳолаш учун кўпроқ имкониятлар билан таъминлашга ёрдам беради;

Ўзгаришларга осонроқ мослашиш имкониятини беради;

бюджет, молиявий ҳисоб ва статистик ҳисоботларнинг интеграциясини юқори даражада намоён бўлиши;

ҳисоб амалларида ҳамда молиявий ҳисоботларда шаффофликнинг ошиши;

ахборотнинг тўлиқлиги ва ишончлилигини янада такомиллаштириш ҳисобига давлат активларини бошқаришнинг яхшиланиши;

стратегик режалаштириш, давлат молиясини бошқариш ва иқтисодий сиёсатни ишлаб чиқиш сифатини ошириш, масалан, бюджет маблағларини тақсимлашда самарадорликнинг янада яхшиланиши;

молиявий ҳисоботларни бошқа давлатларнинг молиявий ҳисоботлари билан ҳар томонлама таққослаш имкониятининг юзага келиши ва бошқалар.

Ўзбекистонда бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизимининг жорий амалиётини халқаро стандартлар асосида янада такомиллаштириш учун сабаблар:

Биринчи сабаб – молиявий ҳисоботларнинг сифатини ўзгартириш. Бунда бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари қоидаларини халқаро тажриба таҳлили асосида шакллантириш ва такомиллаштириш бўйича кўп йиллик ишлар, бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари (касса усулида ҳам, ҳисоблаш усули асосида ҳам) илғор халқаро тажрибани ифодалаш имконини беради.

Иккинчи сабаб – Давлат молиявий ҳисоботини халқаро кўрсаткичлар билан таққослаш. Мамлакатда қўлланилаётган стандартларни ягоналигидан ташқари, бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи кўрсаткичларини хорижий давлатларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот кўрсаткичлари билан таққослаш статистика учун муҳим ҳисобланади. Бунинг учун ўзимизнинг кўрсаткичлар хорижий мамлакатлар каби бирламчи асосларга таянмоғи лозим. Бунда таққослаш учун ягона қоидалар бўйича шакллантирилган маълумотлардан фойдаланиш керак. Шу



билан бирга бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари қоидалари ҳам кўпроқ афзал вариант ҳисобланади.

Учинчи сабаб – Давлат молиясини бошқариш тизимини ислоҳ қилишнинг бошқа йўналишларини қўллаб қувватлаш. Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизими Давлат молиясини бошқариш тизимининг бошқа йўналишларини ислоҳ қилишда бирламчи ҳамда қўллаб-қувватловчи зарурий омиллардан бири ҳисобланади. Бу жараёнда асосий урғу, давлат бюджетини лойиҳалаш ва ижросини таъминлаш натижаларига қаратилади. Айни шу мақсадда бюджет ташкилотлари учун молиявий ҳисобот халқаро стандартлари ҳам бюджет ташкилотларида тузиладиган молиявий ҳисоботлар асосида фақатгина ахборот билан таъминлабгина қолмасдан, балки уларнинг келиб чиқиш манбасига ҳам эътибор қаратилиши зарур. Ушбу жараёнда бошқа йўналишларни ислоҳ қилишда ҳам сифатли ва тўлиқ ахборотлар билан таъминлаш зарурий шарт ҳисобланади.

Давлат сектори тузилмаси кўп тармоқли бўлиб, унда бюджет ташкилотлари алоҳида ўринга эга. Бюджет ташкилотлари асосан давлатнинг аниқ бир функциясини амалга ошириш учун белгиланган тартибда бюджет маблағлари ҳисобига сақлаб туриладиган (соғлиқни сақлаш, таълим, ҳуқуқни муҳофаза қилувчи ҳамда қоидабузарлик ва жиноятларга қарши курашувчи органлар, мудофаа соҳаси ва унинг тизимидаги ташкилотлар ва бошқа кўплаб ижтимоий аҳамиятга молик бўлган) институтционал бирликлардир, деб қараш мумкин. Ўзбекистон Республикасининг Бюджет кодексида “Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби” жумласига аниқ таъриф келтирилмаган. Аммо, кодекс матнларида “Бюджет ташкилотларида бюджет ҳисоби” жумлаларидан фойдаланилган. Шу сабабли ҳам ҳанузгача ушбу тушунча иқтисодчилар томонидан турлича талқин қилиниб келинмоқда. Шундан келиб чиқиб, бюджет ҳисоби қонунчилигини Давлат сектори учун молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартлари асосида қайта кўриб чиққан ҳолда янада такомиллаштириш зарур деб ўйлаймиз. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботларни шакллантириш

Ўзбекистон Республикасининг “Бюджет кодекси”, “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонуни ва тегишли юқори турувчи органларнинг бошқа бир қатор норматив ҳужжатларига ҳамда услубий кўрсатмаларига мувофиқ ташкил этилиши белгиланган. Давлат секторида бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларини мамлакатларда қўллаш молиявий ҳисоботларда ахборотларнинг шаффофлигини оширади, бюджетга молиявий ҳисоб ва статистик ҳисоботларни юқори даражада интеграциялашувини таъминлайди. Бу орқали давлат активларини самарали бошқариш ҳамда молиявий ҳисоботларни бошқа мамлакатлар молиявий ҳисоботлари билан солиштириш имконияти кенгайди.

### **Фойдаланилган адабиётлар:**

1. Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида: Ўзбекистон Республикасининг 1996 йил 30 август, ЎРҚ-279-И-сон Қонуни. (Янги таҳрир. 2016 йил 13 апрел ЎРҚ-404-сон). Lex.uz
2. Бюджет маълумотларининг очиқлигини ва бюджет жараёнида фуқароларнинг фаол иштирокини таъминлаш чора-тадбирлари тўғрисида: Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 28 август ПҚ-3917-сон Қарори. Lex.uz
3. Давлат бюджетининг ғазна ижроси тизимини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида: Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 28 феврал № ПҚ-594-сон Қарори. Lex.uz
4. 2011-2015 йилларда республика молия-банк тизимини янада ислоҳ қилиш ва барқарорлигини ошириш ҳамда юқори халқаро рейтинг кўрсаткичларга эришишнинг устувор йўналишлари тўғрисида: Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2010 йил 26 ноябр ПҚ-1438-сон Қарори. Lex.uz
5. Bracci E, Humphrey C, Moll J, Steccolini I (2015) Public sector accounting, accountability and austerity: more than balancing the books?.

Accounting, Auditing & Accountability Journal 28(6): 878–908.  
<http://www.scopus.com>.

6. Guthrie, J., Humphrey, C., Jones, L. and O. Olson,(2007). Into the Shadows- A Reflection on International Development in Public Sector Accounting. A Paper presented At the 30th European Association Congress, Lisbon.