

Акмал МЕЛИБОЕВ

Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси

БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИНИ ҚўЛЛАШДА ДАВЛАТ СЕКТОРИДА ҚўЛЛАШНИНГ ЎЗИГА ХОС ХУСУСИЯТЛАРИ

Аннотация. Мазкур мақолада давлат секторида халқаро стандартлар талаблари ва тавсиялари асосида даромадлар ҳисобини самарали ташкил этиш масалалари ўрганилган.

Давлат сектори тушунчаси миллий қонунчиликда ҳуқуқий таърифи берилмаганлигини ва аниқ чегараси ўрнатилмаганлигини инобатга олиб, ушбу тушунча қўламини аниқлашда халқаро молия ҳисоби стандартлари, Халқаро бухгалтерлар федерациясининг ёндашувлари келтирилган. Давлат секторида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида молиявий ҳисоботларни тузиш, рақамларни шакллантириш орқали давлат сектори молиясида очиқлик ва шаффофликни таъминлашга, давлат ресурсларидан фойдаланиш самарадорлигини оширишга хизмат қилиши ўрганилган.

SPECIFIC CHARACTERISTICS OF APPLICATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract. This article examines the issues of effective organization of financial relations in the public sector based on the requirements and recommendations of international standards.

Based on International Financial Accounting Standards, the International Federation of Accountants and other recognized sources, analyzes and opinions are presented to determine the scope of the public sector concept. It has been studied that the preparation of financial statements and the formation of figures based on international financial reporting standards in the public sector ensures openness and transparency in public financial management and serves to increase the efficiency of use of public resources.

Кириш

Мулкчилик шаклидан қатъий назар, барча хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисоботларини миллий стандартлардан халқаро стандартлар асосида тузиш муҳим ҳисобланиб, халқаро стандартлар асосида тузилган молиявий ҳисоботлар хорижий инвесторларга улар билан танишиш имкониятини ҳамда ўзининг сармоясини киритиш бўйича қулайликларни туғдиради.

Аҳоли фаровонлигини таъминлаш ва мамлакатнинг иқтисодий тараққиётида нафақат хусусий сектор, балки давлат сектори ҳам катта аҳамиятга эга ҳисобланади. Давлат сектори давлатнинг жамият олдидаги муҳим ижтимоий тусдаги вазифаларини бажариш ва хизматлар кўрсатиш, иқтисодиётни тартибга солиш ва рағбатлантириш, аҳоли бандлигини таъминлаш каби қатор нотижорат фаолиятларни амалга оширади.

Жаҳон амалиётида давлат органларининг фуқаролик жамияти олдида ҳисобдорлиги учун ишончли бухгалтерия ҳисоби тизими тўғрисида очик ахборотни шакллантириш биринчи даражали аҳамиятга эга. Бухгалтерия ҳисоби маълумотларига қараб, ўтган даврдаги молиявий ресурслар сарфланишини таҳлил қилиш, мавжуд вазиятни баҳолаш, тўғри хулоса чиқариш ва келгусида бюджетни шакллантириш, даромадлар, харажатлар, бюджет инвестициялари, давлат қарзини бошқариш бўйича асосланган қарорлар қабул қилиш ва бюджет сиёсатининг умумий йўналишини белгилаш мумкин.

Адабиётлар шарҳи

Ўзбекистонлик олимлар А. Ризақулов, Б. Хасанов, З.Х. Каримова, Х.Н.Джамалов, А.А. Каримов, И.Н. Қўзиев, М. Раҳимов., С.У. Меҳмонов, Г.М. Раҳимова, А.З. Авлоқуловлар томонидан молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш, улар асосида молиявий натижалар тўғрисидаги ахборотларни акс эттириш хусусиятлари, давлат секторида қўлланишининг тартиби ва афзалликлари тўғрисида тадқиқотлар олиб борилган.

Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси тузилмасидаги Халқаро молиявий ҳисобот стандартлари бўйича кенгаш томонидан ишлаб чиқилган Давлат сектори молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (Давлат секторида МХХС – IPSAS - International Public Sector Accounting Standards) бюджет ҳисоби ва бюджет ҳисоботларини тайёрлаш, уларни фойдаланувчиларга тақдим этиш масалаларини тартибга солади.

Давлат секторида МХХСни (IPSAS) жорий этиш ва улар асосида давлат сектори учун стандартларни ишлаб чиқиш - давлат сектори институтлари фаолиятининг очиқлигини ва ошқоралигини ошириш, уларнинг фаолиятини трансформация қилишнинг асосий шартларидан биридир.

Давлат молиявий ресурсларини ишлатувчиларнинг ҳисобдорлиги тамойилидан келиб чиқиб, қарорлар қабул қилиш учун ушбу молиявий ресурсларни тўловчиси бўлган фуқаролар ва уларнинг вакиллари қуйидаги маълумотларга эҳтиёж сезади:

- ресурслардан тўғри фойдаланиш ҳисобига ҳисобот даврида тегишли давлат органи ўз олдида қўйган мақсадларга қай даражада эришмоқда;

- тегишли давлат органини молиялаштириш келажакда кўпайтирилиши ёки камайиши керакми, ва агар кўпайтирилса, қўшимча ресурсларнинг мумкин бўлган манбалари қаердан жалб этилиши аниқ ҳисоб-китоб қилиниши зарур.

Молиявий ҳисоботлар халқаро стандартларининг қўллашда давлат сектори тушунчасининг қамровини аниқлаш муҳим саналиб, айнан қайси ташкилот ёки корхоналарнинг фаолиятини мазкур стандарт асосида ёритиб боришни белгилаб беради.

Амалиётда давлат органлари, давлат корхонаси, давлат муассасаси каби тушунчалар ўзаро маънодош сифатида кўп қўлланади. Аммо юридик жиҳатдан уларнинг фарқини аниқ белгиланиши, кейинчалик молиявий жараёнларга ва ҳуқуқий оқибатларга таъсир қилади. Давлат унитар корхоналари, давлат муассасаларининг фаолият кўламини ва ҳуқуқий регламентларини белгилаб олиш нисбатан осонроқ бўлгани ҳолда, давлат корхонаси тушунчаси турли мамлакатлар қонунчилигида турлича талқин қилинади ва улар давлат сектори ичига кирадими ёки йўқми деган масала кўпчилик ҳолатларда марказий ўринга чиқади.

“Ўтиш иқтисодиёти мамлакатлари” дея аталадиган собиқ социалистик лагер мамлакатлари ўзларининг давлат мулкига асосланган режали иқтисодиётини бозор тамойиллари бўйича фаолият кўрсатадиган иқтисодиётга ўзгартириш йўлида давлат корхоналарининг молиявий фаолияти самарадорлиги билан боғлиқ масалалар тўпламига жуда кўплаб маротаба дуч келишади.

“Давлат иштирокидаги корхона” тушунчаси хорижий адабиётларда учрамайди. Ушбу термин миллий қонунчилигимизга хос бўлиб, “давлат корхонаси” тушунчасига нисбатан кенгроқ қамровга эга.

Халқаро ташкилотлар, чет эл мамлакатлари томонидан “давлат корхонаси” тушунчасининг мазмунини ёритишда Бутунжаҳон савдо ташкилоти (БСТ) томонидан давлат савдо корхонасига берилган таърифга мурожаат қилинади ва фикримизча, уни “умумэътироф этилган таъриф” сифатида кўриш мумкин. Унга кўра, давлат савдо корхонаси сифатида:

тўғридан-тўғри ёки билвосита корхонанинг устав капиталида 50 фоиз ёки ундан ортиқ улушга давлат эгалик қилса;

ҳукумат идораларида тўғридан-тўғри ёки билвосита корхона директорлар кенгаши ёки шунга тенглаштирилган бошқарув органи аъзоларининг ярмидан ортигини тайинлаш ваколати мавжуд бўлса;

ҳукумат корхона фаолияти устидан назоратни амалга оширса ёки унда назоратни амалга ошириш имконияти бўлса;

давлат томонидан корхона муайян монопол ҳуқуқлар ва эксклюзив ваколатлар берилган бўлса;

корхонага солиқлар бўйича ва бошқа турли имтиёзлар берилган бўлса ҳамда бунинг натижасида корхона бозордаги савдо ҳажмига ва унинг йўналишларига таъсир ўтказиш имкониятига эга бўлган тоифадаги корхоналар киритилади.¹

Кўриниб турибдики, БСТ методологияси бўйича давлат корхонаси сифатида тоифаланадиган корхоналарнинг кўлами кенг.

Лекин, ҳар бир давлатнинг қонунчилиги билан давлат корхонасининг таърифи, белгилари ва ҳуқуқий мақоми ўрнатилади.

Ўзбекистон Республикасининг қонунчилигида “давлат корхонаси” тушунчасининг мавжуд таърифи ҳақиқатда давлат эгалигида бўлган тижорат субъектларининг кўлами ва моҳиятини қамраб олмайди. Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сон қарори билан тасдиқланган “Давлат корхоналари тўғрисида”ги Низомда “давлат корхонаси - давлат мулкидаги, ўзига тезкорлик билан бошқариш учун берилган мулк негизида ташкил этилган давлат унитар корхонаси шаклидаги тижорат ташкилотидир, у ўзига биркитилган мулкдан қонунда белгиланган доирада, ўз фаолияти мақсадларига, мулкдорнинг (ёки унинг топшириғига кўра у ваколат берган давлат органи - муассиснинг) топшириқларига ҳамда эгалик қилиш ҳуқуқидаги мулкнинг мақсадига мувофиқ мулкдан фойдаланишни ва уни тасарруф этишни амалга оширади” деб таъриф берилган.

Таҳлил ва натижалар

Давлат корхонаси сифатида унинг шаклларида бири бўлган давлат унитар корхоналари назарда тутилмоқда. Ваҳоланки, давлат корхоналари акциядорлик жамиятлари, масъулияти чекланган жамият, ширкат ва/ёки бошқа ташкилий ҳуқуқий шаклларда фаолият олиб бориши мумкин. Жумладан, Ўзбекистонда давлат иштирокидаги корхоналарнинг (2100 та) катта улуши (51%) масъулияти чекланган жамият шаклида (1071та) ташкил этилган ва фаолият олиб боради.

¹ Бутунжаҳон савдо ташкилоти, https://www.wto.org/english/tratop_e/statra_e/statra_info_e.htm



1-расм. Давлат иштирокидаги корхоналар ташкилий-ҳуқуқий шакли бўйича тақсимоми²

Алоҳида қайд этиш жоизки, бундан ташқари Ўзбекистонда давлат мулкига асосланган ва турли (давлат) хизматларини кўрсатувчи (28 342та) муассаса фаолият кўрсатмоқда³. Муассасалар “давлат корхонаси”дан фарқли равишда Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексининг 76-моддасига кўра, бошқарув, ижтимоий-маданий вазифаларни ёки тижоратчиликдан иборат бўлмаган бошқа вазифаларни амалга ошириш учун мулкдор томонидан ташкил этилган ва тўла ёки қисман молиявий таъминлаб туриладиган ташкилот ҳисобланади.

Муассаса ўз мажбуриятлари бўйича ихтиёридаги пул маблағлари билан жавоб беради. Бу маблағлар етарли бўлмаса, тегишли мол-мулкнинг эгаси унинг мажбуриятлари юзасидан субсидиар жавобгар бўлади.

Давлат корхонаси ва муассасалар ўзларига бириктириб қўйилган мол-мулкка нисбатан қонунда белгилаб қўйилган доирада, ўз фаолиятининг мақсадларига, мулкдорнинг топшириқларига ҳамда мол-мулкнинг вазифасига мувофиқ ҳолда эгалик қилади, ундан фойдаланади ва уни тасарруф этиш ҳуқуқларини амалга оширади.

Фуқаролик кодексига асосан, тижорат ташкилотлари ширкатлар (тўлик ва коммандит), масъулияти чекланган ва қўшимча масъулиятли жамиятлар, акциядорлик жамиятлари, унитар корхоналар, ишлаб чиқариш

² www.davaktiv.uz Давлат активларини бошқариш агентлиги маълумотлари асосида, 2022 йил 1 июн ҳолатига.

³ www.davaktiv.uz Давлат активларини бошқариш агентлиги маълумотлари асосида, 2022 йил 1 июн ҳолатига.

кооперативлари, шўба ва қарам хўжалик жамиятлари кўринишида фаолият юритиши мумкинлиги кўрсатилган.

Охирги қабул қилинаётган норматив ҳужжатларда “давлат иштирокидаги корхона” тушунчаси қўлланилмоқда. Норматив ҳужжатларда ушбу атаманинг қамрови ва қўлланиши турлича ишлатилганлиги 1-жадвалда келтирилган бўлиб, аксарият ҳолатларда “давлат иштирокидаги корхона” сифатида устав капиталида давлат улуши 50 фоиз ва ундан ортиқ бўлган хўжалик жамиятлари ҳамда давлат унитар корхоналари назарда тутилган.

Халқаро миқёсда бундай ҳисоботларни тайёрлаш ва фойдаланувчиларга тақдим этиш Давлат сектори бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари кенгаши (собиқ - Халқаро бухгалтерлар Федерациясининг Давлат сектори қўмитаси) томонидан чиқарилган Давлат сектори бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларида (IPSAS) кўриб чиқилади. IPSAS мақсадлари учун давлат сектори миллий ва минтақавий ҳукуматларни (яъни, штат, вилоят, ҳудудий ҳукуматлар), шунингдек, маҳаллий ҳукуматлар (муниципалитетлар) ва уларнинг институтларини (яъни, агентликлар, кенгашлар, комиссиялар ва ташкилотлар) ўз ичига олади. Давлат секторига хусусий нотижорат ташкилотлар ва муассасалар кирмайди. Шундай қилиб, стандартларда қўлланиладиган "давлат сектори" атамаси миллий ҳисоблар тизимининг таърифига мувофиқ маҳаллий адабиётларда ҳам, меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларида ҳам қўлланиладиган "давлат сектори" атамаси билан мос келади.

ХУЛОСА

Мамлакат иқтисодиётининг ривожланиши ва аҳоли фаровонлигини таъминлашда нафақат, хусусий сектор, балки, давлат сектори ҳам муҳим аҳамиятга эга ҳисобланади. Давлат сектори давлатнинг жамият олдидаги вазифаларини бажариш ва хизматлар кўрсатиш, иқтисодиётни рағбатлантириш, тартибга солиш ва назорат қилиш, аҳоли бандлигини таъминлаш каби қатор нотижорат фаолиятларни амалга оширади.

Давлат секторида МХХС мақсадлари учун давлат сектори деганда миллий ва минтақавий ҳукуматлар, шунингдек, маҳаллий ҳокимиятларни ва уларнинг ташкилотлари тушунилади. Бунда, давлат ва муниципал тижорат корхоналари, шунингдек, хусусий мулкчилик шаклидаги нотижорат ташкилотлар кирмайди.

Давлат секторида МХХС (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards) Кенгаши икки турдаги стандартларни чиқаради:

1. ҳисоб-китоб усули бўйича шакллантириладиган молиявий ҳисобот учун IPSAS ва

2. касса учули ҳисоби учун IPSAS.

Давлат сектори субъектининг молиявий ҳолати тўғрисидаги маълумотлар фойдаланувчиларга корхона ихтиёрида бўлган ва келажакда хизматлар кўрсатиш учун ишлатилиши мумкин бўлган ресурслар миқдорини ва ҳисобот санасида корхонанинг қўшимча ресурсларга бўлган эҳтиёжини аниқлаш имконини беради. Давлат органлари фаолиятининг шаффофлигини таъминлайди.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Республикаси Бюджет Кодекси. Ўзбекистон Республикаси қонуни. ЎРҚ-360-сон. 26.12.2013. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2013 й. №52-И-сон.//www.lex.uz

2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2023 йил 11 сентябрдаги “Ўзбекистон-2030” тараққиёт стратегияси тўғрисидаги” ПФ-158-сон Фармони.

3. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чоратadbирлар тўғрисида”ги ПҚ-4611-сон қарори.

4. Раҳимова Г.М. МХХС глобаллашуви: стандартлаштиришнинг жаҳон тажрибасини таҳлил қилиш (биринчи туркум). “Молия ва банк иши” электрон журнали. № 5, 2020-йил, 39-бет.

5. Авлоқулов А.З. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида молиявий натижалар тўғрисидаги ахборотларни акс эттириш хусусиятлари. Рақамли иқтисодиётга ўтиш даврида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари" мавзусидаги халқаро илмий-амалий анжуман материаллари тўплами. Т.:2020. 243-бет.