



№5

MOLIYAVIY TEXNOLOGIYALAR

ILMIY ELEKTRON JURNALI



ISSN: 2181-3965
VOLUME 5
TOSHKENT 2026

“MOLIYAVIY TEXNOLOGIYALAR” ILMIY ELEKTRON JURNALI TAHRIRIYAT KENGASHI RAISI

To‘lqin Zakirovich Teshabayev – tahririyat kengashi raisi. Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti rektori, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

TAHRIRIYAT KENGASHI

Mehmonov Sultonali Umaraliyevich – Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti, O‘quv ishlari bo‘yicha birinchi prorektor, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Abdurahmanova Gulnora Qalandarovna - Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti, Ilmiy ishlar va innovatsiyalar bo‘yicha prorektor, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Karimova Komila Daniyarovna - Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti, Yoshlar masalalari va ma‘naviy-marifiy ishlar bo‘yicha birinchi prorektor, iqtisodiyot fanlari doktori, dotsent

Xudoyqulov Sadirdin Karimovich - Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti, Hududiy ta‘lim masalalari va markazlar bo‘yicha prorektor, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Sindarov Sherzod Egamberdiyevich – Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti, Infratuzilmalarni rivojlantirish va iqtisod ishlari bo‘yicha prorektor, iqtisodiyot fanlari doktori, dotsent

Saparov Aktam Jo‘rayevich – bosh muharrir, filologiya fanlari doktori

Islamkulov Alimnazar Xudjamuratovich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Pardayev Abdunabi Xoliqovich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Kuziyev Islomjon Ne‘matovich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Baymurotov Tursunbay Maxkambayevich – iqtisodiyot fanlari nomzodi, professor

Omonov Akrom Abdinazarovich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Sharipov Qongratbay Avezimbetovich – texnika fanlari doktori, professor, O‘zbekiston Respublikasi Oliy ta‘lim, fan va innovatsiyalar vaziri

Jumayev Nodir Xosiyatovich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor, O‘zbekiston Respublikasi Oliy Kengashi deputati

Haydarov Nizomiddin Hamroyevich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Raviprakash G. Dani – Xalqaro ta‘lim konsultanti, professor (AQSH)

Bagautdinova Nailya Gumerovna – Qozon federal universiteti Boshqaruv, iqtisodiyot va moliya instituti direktori, iqtisodiyot fanlari doktori, professor (Rossiya Federatsiyasi)

Sharifzoda Mu‘min Mashokir – Tojik davlat huquq, biznes va siyosat instituti rektori, iqtisodiyot fanlari doktori, professor (Tojikiston Respublikasi)

Maley Elena Borisovna – Polotsk davlat universiteti rektori, iqtisodiyot fanlari nomzodi, dotsent (Belarus Respublikasi)

Asif Mahbub Karim – Malayziya Menejment va tadbirkorlik universiteti professori (Malayziya qirolligi)





Piter Xayk – Yevropa amaliy fanlar va menejment instituti ilmiy ishlar bo'yicha prorektori (Chexiya Respublikasi)

Yavuz Demirel – Kastamonu universiteti professori (Turkiya Respublikasi)

Jo'rayev Abdug'affor Safarovich – Termez agrotexnologiyalar va Innovatsion rivojlanish instituti rektori, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Ismanov Ibroxim Nabiyeovich – Farg'ona politexnika instituti kafedra mudiri, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Xayriddinov Azamat Botirovich – Qarshi muhandislik-iqtisodiyot instituti prorektori iqtisodiyot fanlari nomzodi, dotsent

Tashnazarov Samiddin Nizamovich – Samarqand iqtisodiyot va servis instituti kafedra mudiri, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Nurmanov Ulug'bek Anorbayevich - Bank-moliya akademiyasi “Buxgalteriya hisobi va audit” kafedrasida professori, iqtisodiyot fanlari doktori

Yakubova Nargiz Tursunbayevna – iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (PhD), dotsent

Mamatov Baxadir Safaraliyevich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Qiyosov Sherzod Uralovich – iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Urazaliyev Kamoliddin Tajikulovich – iqtisodiyot fanlari doktori, dotsent

JURNAL TAHRIRIYATI

Saparov Aktam Jo'rayevich – bosh muharrir, filologiya fanlari doktori, dotsent

Avlokulov Anvar Ziyadullayevich – ilmiy muharrir, iqtisodiyot fanlari doktori, professor

Aliqulov Mehmonali Salohiddin o'g'li – mas'ul muharrir, iqtisodiyot fanlari doktori (DSc), dotsent

Buxorova Moxira Samandarovna – muharrir

O'zbekiston Respublikasi OAK Rayosatining 2023-yil 3-iyundagi 364-son qarori bilan “Moliyaviy texnologiyalar” ilmiy elektron jurnali iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (PhD) va fan doktori (DSc) ilmiy darajasiga talabgorlarning dissertatsiyalari yuzasidan assosiy ilmiy natijalarini chop etish tavsiya etilgan ilmiy nashrlar ro'yxatiga kiritilgan.

“Moliyaviy texnologiyalar” ilmiy elektron jurnali

23.11.2022-yildan

O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Administratsiyasi huzuridagi Axborot va ommaviy kommunikatsiyalar agentligi tomonidan **№R-566966** reyestr raqami tartibi bo'yicha ro'yxatdan o'tkazilgan.

Litsenziya raqami: **№049864**





MUNDARIJA			
1.	Meyliyev Obid Raxmatullaevich	Soliqlarning budget daromadlaridagi ahamiyatini oshirish	7
2.	Мирзаева Матлуба Ғайбулла қизи	Тижорат банкларининг капитал базасини мустаҳкамлашнинг методологик ва амалий асосларини такомиллаштириш	14
3.	Жабборов Насриддин Мирзаодилович, Юнусова Шохсанам Муротовна, Бебугова Зулайхо Хамидовна, Сафарова Севара Қахрамон қизи	Тошкент вилояти туристик ҳудудлари имижли модели учун барқарорлик таҳлили	19
4.	Мухамедова Севара Абдуллаевна	Тижорат банкларида кичик бизнес лойиҳаларини кредитлашда банк таваккалчиликларини баҳолаш ва бошқариш тизими	27
5.	Abduqayumov Elyorbek Ulug'bek o'g'li, Yo'ldosheva Oygul Zokir qizi	Janubiy Koreya kinoindustriyasining iqtisodiy rivojlanishdagi o'rni va ta'siri	33
6.	Umarova Shahnoza	Moliyaviy faoliyat bo'yicha baholangan majburiyatlar hisobini takomillashtirish	40
7.	Muydinov Xusniddin Nuriddin o'g'li	Avtomobilsozlik korxonalarining xarajat samaradorligini ekonometrik modellash	46
8.	Akromov Shohrux Shuhrat o'g'li	O'zbekistonda auditorlik faoliyatini tashkil etishning zaruriyati va uning ahamiyati	57
9.	Kurbanbayev Jurabek Eruvbayevich, Akromov Shohrux Shuhrat o'g'li	Auditorlik tekshiruvlarida tashqi tasdiqlardan foydalanish va ichki nazorat tizimining samaradorligini oshirish	66
10.	Абдурахманов Ўрол Наврўз ўғли	Акциядорлик жамиятлари аудитида таҳлилий амалларни қўллашни такомиллаштириш	71
11.	Sayfiddinov Sarvarbek Anvarbek o'g'li	Yoshlar biznes-loyihalarini moliyalashtirishda kredit va investitsiya resurslarining o'rni	80
12.	Shodiyev Yashnarbek Baxriddin o'g'li	Davlat moliyaviy nazoratini modellar va metodologik yondashuvlarini xalqaro standartlar asosida takomillashtirish	92
13.	Muydinov Baxodirjon Numanovich	Korxonalarda ichki auditni tashkil etish va takomillashtirish	101
14.	Mirzanov Zakir Maratovich	Paxta yetishtirish va qayta ishlash klasterlarida resurslardan foydalanish samaradorligini oshirish va iqtisodiy yo'qotishlarni kamaytirish	111
15.	Тожибоева Дилором	XXI ахборотлар асри – қарор қабул қилиш жараёнининг мураккаблашуви асри	116
16.	Нурхонов Комилжон Товкараевич	Яшил иқтисодиётга ўтиш йўллари ва устуворликлари	124
17.	Saydullayev Nodirbek Narzullayevich	Inflyatsion targetirlash sharoitida markaziy bank valyuta intervensiyalari strategiyasini takomillashtirish mexanizmlari	132
18.	Хусаинов Равшан Рахимович	Сравнительный анализ налоговых систем зарубежных стран и трансформация их для Узбекистана	143
19.	Maxkamova Nazokat Umarali qizi	O'zbekiston iqtisodiyotida to'g'ridan-to'g'ri xorijiy investitsiyalarning o'rni	150
20.	Abduraxmanova Muqaddas Toxtasinovna	Temir yo'l transporti korxonalarining ekologik-iqtisodiy samaradorligini oshirishning innovatsion mexanizmlari	156
21.	Kuliboyev Azamat Shonazarovich	Davlat tibbiyot tashkilotlarida buxgalteriya hisobi: nazariya, amaliyot va uslubiyot	165





22.	Jaxbarov Jamshidbek Tilavoldi o'g'li	Raqamli texnologiyalar asosida budget tashkilotlarida davlat moliyaviy nazoratini takomillashtirish: Farg'ona viloyati misolida	179
23.	Xasanova Shaxzoda Sarvarq qizi	Avtomatlashtirish davrida ayollarning mehnat bozoridagi transformatsiyasi: global tendensiyalar va O'zbekistonning 2030-yilgacha imkoniyatlari	188
24.	Abdullaeva Nilufar Javdat qizi	Бюджет ташкилотларида узок муддатли активлар билан боғлиқ молиялаштириш манбалари	194



**DAVLAT TIBBIYOT TASHKILOTLARIDA BUXGALTERIYA HISOBİ: NAZARIYA,
AMALIYOT VA USLUBIYOT****Kuliboyev Azamat Shonazarovich***Toshkent davlat iqtisodiyot**universiteti professori**E-mail: azamatkuliboyev@gmail.com**ORCID: 0000-0002-3357-070X*

Annotatsiya. Davlat tibbiyot tashkilotlarida amal qilayotgan buxgalteriya hisobi tizimi smetaning ijrosini tasdiqlash uchun loyihalashtirilgan bo‘lib, xizmat birligining qiymatini baholash vazifasi uning loyihasiga kiritilmagan. Maqolada hisobning axborot funksiyasi qay darajada bajarilayotgani o‘lchanadi, funksiya uzilgan nuqtalar aniqlanadi va uzilishni bartaraf etadigan uslubiy yechim taklif etiladi. Empirik baza to‘rtta davlat tibbiyot tashkilotining 2019–2025–yillardagi to‘liq hisobot ma‘lumotlaridan iborat bo‘lib, u ikki yuz ellikdan ortiq birlamchi hisobot shaklini qamraydi. Tadqiqot diagnostika va loyihalash bosqichlaridan tashkil topgan bo‘lib, unda diagnostikada hisobot to‘plamining to‘liqligi indeksi, shakllararo artikulyatsiya sinovlari, diagnostik quvvat indeksi hamda qisman identifikatsiya usuli qo‘llanildi. Uchta asosiy natija olindi. Birinchidan, hisob usulining sakkizta elementidan bittasi to‘liq, beshtasi qisman ishlaydi, ikkitasi hisobotda ko‘rinmaydi, kalkulyatsiya elementi bo‘yicha esa birorta hujjat topilmadi. Normativ tartibga solishning uchinchi darajasi to‘rtta ma‘lumotining barchasida bo‘sh. Ikkinchidan, eskirish xarajatga o‘tkazilmagani sababli xizmatning to‘liq qiymati 7,4–11,0 foizga kam ko‘rsatiladi, moliyaviy natija yetti yilning barchasida kassa va haqiqiy xarajat farqiga aynan teng chiqadi, tannarx bahosining o‘lchov bazasiga sezgirligi esa 4,33 ni tashkil etadi. Uchinchidan, hisobot ma‘lumotlarining to‘liqligi indeksi o‘rtacha 56,3 foizga teng bo‘lib, hisobot shakli 2024–yilda kengaytirilgach artikulyatsiya qoldig‘i 1,798 foizdan 0,0006 foizgacha tushdi. Bu tabiiy tajriba hisobot sifatining sezilarli qismi tashkilotga emas, shakl loyihasiga bog‘liqligini ko‘rsatadi. Ishda oltita taklifdan iborat uslubiy yechim ishlab chiqildi va u haqiqiy hisobotlarda sinovdan o‘tkazildi: yettita nazorat qoidasi hujjatlashtirilgan yigirmata chetlanishning barchasini aniqlaydi, rahbariyat savollariga javob indeksi 43,8 foizdan 93,8 foizga, hisobot to‘plamining to‘liqligi esa 96,3 foizgacha ko‘tariladi, qo‘shimcha hisobot yuki esa amaldagi to‘plamning 5,9 foizini tashkil qiladi.

Kalit so‘zlar: artikulyatsiya sinovlari, budget hisobi, buxgalteriya hisobi, davlat tibbiyot tashkiloti, eskirish, hisob usuli, moliyaviy hisobot sifati, sog‘liqni saqlashni moliyalashtirish, xizmat tannarxi, qisman identifikatsiya.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ МЕДИЦИНСКИХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ: ТЕОРИЯ, ПРАКТИКА И МЕТОДОЛОГИЯ****Кулибоев Азамат Шоназарович***Профессор**Ташкентского государственного**экономического университета**E-mail: azamatkuliboyev@gmail.com**ORCID: 0000-0002-3357-070X*

Abstract. The accounting system currently applied in public medical organizations is designed to verify the execution of budget estimates, while the assessment of the cost of a unit of service is not incorporated into its design. This article measures the extent to which the information function of accounting is performed, identifies the points at which this function breaks down, and proposes a methodological solution to eliminate these discontinuities. The empirical base comprises complete reporting data from four public medical organizations for 2019–2025,





covering more than 250 primary reporting forms. The study consists of diagnostic and design stages. At the diagnostic stage, the reporting-set completeness index, inter-form articulation tests, the diagnostic capacity index, and the partial identification method were employed. Three principal findings were obtained. First, of the eight elements of the accounting method, one operates fully, five operate partially, and two are not reflected in the reporting system; no document related to the costing element was identified. All four data items at the third level of regulatory provision are absent. Second, because depreciation is not recognized as an expense, the full cost of services is understated by 7.4–11.0%; in all seven years, the financial result is exactly equal to the difference between cash and actual expenditures, while the sensitivity of the cost estimate to the measurement base is 4.33. Third, the average reporting-data completeness index is 56.3%, while following the expansion of the reporting form in 2024, the articulation residual decreased from 1.798% to 0.0006%. This natural experiment demonstrates that a substantial share of reporting quality depends not on the organization itself but on the design of the reporting form. The study develops a methodological solution consisting of six proposals and tests it using actual reporting data. Seven control rules identify all 20 documented deviations; the index of answers to management questions increases from 43.8% to 93.8%, and the completeness of the reporting set rises to 96.3%, while the additional reporting burden amounts to only 5.9% of the existing reporting set.

Keywords: articulation tests, budget accounting, accounting, public medical organization, depreciation, accounting method, financial reporting quality, healthcare financing, service cost, partial identification.

ACCOUNTING IN PUBLIC MEDICAL ORGANIZATIONS: THEORY, PRACTICE AND METHODOLOGY

Kuliboyev Azamat Shonazarovich

*Professor at Tashkent State
University of Economics*

E-mail: azamatkuliboyev@gmail.com

ORCID: 0000-0002-3357-070X

Аннотация. Действующая в государственных медицинских организациях система бухгалтерского учета разработана преимущественно для подтверждения исполнения сметы, тогда как задача оценки стоимости единицы услуги в ее проект не включена. В статье измеряется степень выполнения информационной функции бухгалтерского учета, выявляются точки разрыва данной функции и предлагается методическое решение, направленное на устранение этих разрывов. Эмпирическую базу исследования составляют полные отчетные данные четырех государственных медицинских организаций за 2019–2025 годы, охватывающие более 250 форм первичной отчетности. Исследование включает диагностический и проектный этапы. На диагностическом этапе применялись индекс полноты отчетного массива, тесты артикуляции между формами отчетности, индекс диагностической мощности и метод частичной идентификации. Получены три основных результата. Во-первых, из восьми элементов метода бухгалтерского учета один функционирует в полном объеме, пять — частично, а два не находят отражения в отчетности; по элементу калькуляции не выявлено ни одного соответствующего документа. Все четыре показателя третьего уровня нормативного регулирования отсутствуют. Во-вторых, вследствие того, что амортизация не включается в расходы, полная стоимость услуг занижается на 7,4–11,0%; финансовый результат во все семь лет в точности соответствует разнице между кассовыми и фактическими расходами, а чувствительность оценки себестоимости к измерительной базе составляет 4,33. В-третьих, средний индекс полноты отчетных данных составляет 56,3%, при этом после расширения формы отчетности в 2024 году остаток артикуляции снизился с 1,798% до





0,0006%. Данный естественный эксперимент показывает, что значительная часть качества отчетности зависит не от самой организации, а от конструкции формы отчетности. В работе разработано методическое решение, включающее шесть предложений, и проведено его тестирование на фактических отчетных данных. Семь контрольных правил выявляют все 20 документированных отклонений; индекс ответов на вопросы руководства повышается с 43,8% до 93,8%, а полнота отчетного массива возрастает до 96,3%, при этом дополнительная отчетная нагрузка составляет лишь 5,9% действующего отчетного массива.

Ключевые слова: тесты артикуляции, бюджетный учет, бухгалтерский учет, государственная медицинская организация, амортизация, метод бухгалтерского учета, качество финансовой отчетности, финансирование здравоохранения, себестоимость услуги, частичная идентификация.

Kirish

Davlat tibbiyot tashkiloti har kuni ikki xil savolga javob berishga majbur. Birinchisi g‘azna oldidagi savol: ajratilgan mablag‘ qayerga sarflandi?. Ikkinchisi bemor va vazirlik oldidagi savol: shu mablag‘ evaziga qanday xizmat hosil bo‘ldi va uning qiymati qancha? Mamlakatimizda amal qilayotgan budget hisobi tizimi birinchi savolga puxta javob beradi. Ikkinchi savol esa ochiq qolmoqda.

Farq texnik xususiyatga ega emas. 2019–2025–yillarda sog‘liqni saqlashga yo‘naltirilgan budget xarajatlari nominal ifodada 2,9 barobar, 2019–yil narxlarida esa 1,6 barobar o‘sdi. Resurs hajmi kengaygani sari uni taqsimlash to‘g‘risidagi qarorlar ham murakkablashadi, ya‘ni tarif belgilash, koyka fondini rejalashtirish, xizmatlar ro‘yxatini qayta ko‘rib chiqish. Bularning har biri xizmat birligining qiymati haqidagi ishonchli raqamni talab qiladi. Bunday raqam esa amaldagi hisobot shakllaridan kelib chiqmaydi.

Muammoning ildizi boshqa yerda. Hisobchining malakasi bunga aloqador emas. Hisobot shakllari smetaning ijrosini tasdiqlash uchun loyihalashtirilgan bo‘lib, ular aynan shu vazifani bajaradi. Xizmat tannarxini baholash, aktivning iste‘mol qilingan qismini xarajatga o‘tkazish, moliyalashtirish manbalarini bitta ko‘rinishda jamlash kabi vazifalar esa shakl loyihasiga umuman kiritilmagan. Shu bois kamchiliklarni tuzatish uchun tizimni buzib tashlash shart emas, yetishmayotgan kesim va tekshiruvni mavjud shaklga qo‘shish kifoya qiladi.

Tadqiqotning maqsadi quyidagicha belgilandi: davlat tibbiyot tashkilotida buxgalteriya hisobining axborot funksiyasi qay darajada bajarilayotganini baholash, funksiya uzilgan nuqtalarni aniqlash va uzilishni bartaraf etadigan uslubiy yechimni loyihalashtirish. Vazifalar uchta: hisob usuli elementlarining haqiqiy ish qobiliyatini baholash; moliyalashtirish, tannarx va moliyaviy natija bo‘yicha miqdoriy chetlanishlarni hujjatlashtirish; hisobot shakllarining axborot imkoniyatini baholaydigan vosita yaratish va uning asosida takliflar tizimini shakllantirish.

Ishning ilmiy yangiligi uch jihatda ko‘rinadi. Birinchidan, hisob usulining sakkizta klassik elementi hisobot hujjatlari bo‘yicha alohida–alohida tekshirildi va ularning har biri uchun ish qobiliyati darajasi belgilandi. Ikkinchidan, hisobot ma‘lumotlarining to‘liqligini baholaydigan indeks, shakllararo bog‘lanishni tekshiradigan oltita sinov va ko‘rsatkichlarning diagnostik quvvatini baholaydigan indeks taklif etildi; uchalasi ham faqat topshirilgan hisobotga tayanadi va qo‘shimcha so‘rov talab qilmaydi. Uchinchidan, tannarx bahosi nuqtaviy qiymat sifatida emas, qisman identifikatsiya usuli yordamida chegaralar oralig‘i sifatida hisoblandi; bu yondashuv sohada ilgari qo‘llanilmagan.

Maqola quyidagi tartibda shakllantirilgan. Keyingi bo‘limda adabiyotlar sharhi berilib, tadqiqot dolzarbligi ko‘rsatiladi. Uchinch bo‘lim ma‘lumotlar bazasi va uslubiyatni bayon qiladi. To‘rtinchi bo‘lim natijalarni to‘rt yo‘nalishda keltiradi. Beshinchi bo‘limda natijalar muhokama qilinadi, oltinchisida xulosa va cheklovlar bayon etiladi.

Mavzuga oid adabiyotlar sharhi

Davlat sektorida hisobni isloh qilish bo‘yicha adabiyot ikki yirik yo‘nalishga ajraladi.





Birinchi yo‘nalish hisoblash metodiga o‘tishning shart–sharoitlarini o‘rganadi. Lyuder taklif etgan kontingent modeli islohotning muvaffaqiyati mamlakatning siyosiy–ma‘muriy muhitiga bog‘liqligini ko‘rsatgan edi [20]. Keyingi tadqiqotlar bu xulosani boyitdi: Xepvort tayyorgarlik bosqichining ahamiyatini [10], Kristiaens va boshqalar esa islohot natijalarining mamlakatlar kesimidagi tafovutini qayd etdi [7]. Lapsli, Mussari va Paulsson hisoblash metodiga o‘tish o‘z–o‘zidan hisob sifatini oshirmasligini ta’kidlagan [19]. Ikki hisob metodining yonma–yon mavjudligi yuzaga keltiradigan ziddiyatlar Anessi–Pessina va Steccolini tomonidan italyan mahalliy budjetlari misolida ochib berilgan [1], Barton esa islohot davomida hisob atamalarining mazmuni o‘zgarib ketishi xavfini ko‘rsatgan [3]. Brusca va Martines xalqaro standartlarni qabul qilish jarayonini uyg‘unlashtirish nuqtayi nazaridan baholagan [4], Xindman va Konnolli esa amaliyotda ko‘pincha qabul qilinmagan yo‘l tanlanishini qayd etgan [12]. Ouda hisoblash metodining amaliy ahamiyatini axborot ishlab chiqaruvchi va foydalanuvchi nuqtayi nazaridan tahlil qilgan [26].

Ikkinchi yo‘nalish hisobot axborotining haqiqatda qo‘llanilishini tekshiradi. Jorge va boshqalar siyosatchilar moliyaviy hisobotdan bevosita emas, vositachi orqali foydalanishini aniqladi [17]. Kidxolm boshchiligidagi olimlar guruhi to‘qqizta Yevropa mamlakatida shifoxona rahbarlari bilan suhbat o‘tkazib, ular talab qiladigan axborotning katta qismi standart hisobotda mavjud emasligini ko‘rsatdi [18]. Ivankovich va boshqalar esa ko‘rsatkichlar mavjud bo‘lgan taqdirda ham ulardan foydalanish darajasi pastligini qayd etgan [15]. Nazariy asos sifatida Davlat sektorida umumiy maqsadli moliyaviy hisobotning kontseptual asosi olinadi. Unda hisobotning maqsadi hisobdorlik va qaror qabul qilish deb belgilangan [14], davlat sektori hisobining klassik bayoni esa Jones va Pendlebrining qo‘llanmasida keltirilgan [16]. Mamlakatlarning hisob islohotidagi o‘rni IFAC va CIPFA indeksi orqali qiyoslanadi [13], sog‘liqni saqlash xarajatlarining xalqaro tasnifi esa Sog‘liqni saqlash hisoblari tizimida bayon etilgan [24].

Tibbiyot xizmatining tannarxini hisoblash bo‘yicha alohida adabiyot mavjud. Mogyorosi va Smit uslubiy masalalarni tizimlashtirgan [22], Chapko va boshqalar “yuqoridan pastga” va “pastdan yuqoriga” yondashuvlar natijasining yaqinligini empirik tekshirgan [6]. Drummond va boshqalarning qo‘llanmasi xarajatlarni tibbiy dastur kesimida baholash metodikasini beradi [9]. Bu ishlarning barchasi xarajat to‘g‘risidagi birlamchi ma‘lumot mavjud deb faraz qiladi, birlamchi ma‘lumotning o‘zi yetishmaydigan holat ularda ko‘rib chiqilmaydi.

Mahalliy adabiyotlarda budjet tashkilotlari hisobini takomillashtirish masalasi doimiy e‘tiborda. A.A.Ostonokulov xalqaro standartlarga o‘tish bosqichlarini tahlil qilgan [25], N.K.Rizayev hisobot axborotining tahliliy imkoniyatlarini o‘rgangan [27], A.A.Ostonokulov davlat auditining hisobot bazasiga bog‘liqligini ko‘rsatgan [23]. Mazkur ishlarda asosan normativ hujjatlar matni va umumlashtirilgan statistika tahlil qilinadi; ayrim tashkilotning to‘liq hisobot arxivi birlamchi manba sifatida deyarli qo‘llanilmagan.

Shu tariqa uchta bo‘shliq ajraladi. Birinchisi: hisob usuli elementlarining ish qobiliyati nazariy jihatdan muhokama qilinadi, ammo hisobot hujjatlari bo‘yicha tekshirilmaydi. Ikkinchisi: hisobot sifatini baholash vositalari, asosan, so‘rovnoma yoki ekspert bahosiga tayanadi, holbuki topshirilgan hisobotning o‘zi obyektiv baholash bazasi bo‘lib xizmat qilishi mumkin. Uchinchisi: tannarx bahosidagi noaniqlik odatda yashiriladi, uni ochiq ko‘rsatadigan yondashuv esa deyarli qo‘llanilmaydi. Ushbu maqola shu uch bo‘shliqni to‘ldirishga qaratilgan.

Tadqiqot uslubi

Empirik baza to‘rtta davlat tibbiyot tashkilotining 2019–2025–yillardagi to‘liq hisobot ma‘lumotlaridan iborat. Obyektlar ataylab turlicha tanlangan: respublika darajasidagi ixtisoslashgan markaz, gematologiya markazi, ruhiy salomatlik markazi va ko‘p tarmoqli shifoxona, ya‘ni tarmoqning bir–biridan keskin farq qiladigan to‘rt bo‘g‘ini bitta kuzatuv doirasiga kiritildi. Ular moliyalashtirish tuzilmasi, koyka fondi hamda o‘z daromadining ulushi bo‘yicha bir–biridan sezilarli farq qiladi, shu bois hisobotlar bitta tashkilotning o‘ziga xos holatiga bog‘lanib qolmaydi.





Yillik moliyaviy hisobotlar ikki yuz ellikdan ortiq birlamchi hisobot shaklini qamraydi. Asosiy obyekt bo'yicha sakkizta shakl oilasiga tegishli yetmish to'rtta hisobot shakli tahlilga kiritildi: balans, xarajatlar smetasining ijrosi to'g'risidagi hisobot, Rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari harakati, boshqa budjetdan tashqari mablag'lar hisoboti, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot, nomoliyaviy aktivlar harakati, debitor va kreditor qarzarlar hisoboti hamda tarmoq, shtatlar va kontingent to'g'risidagi statistik hisobot. Makrodarajadagi ko'rsatkichlar Davlat statistika qo'mitasi va Iqtisodiyot va moliya vazirligining rasmiy nashrlaridan olindi.

Ma'lumotlarning ishonchliligi beshta qoida asosida ta'minlandi. Har bir raqam imzolangan hisobot faylidan olinadi, ikkilamchi manbadan olingan qiymat birlamchi hujjat bilan taqqoslanadi, shakllar orasidagi bog'lanish tenglik ko'rinishida tekshiriladi, yillar bo'yicha uzilish aniqlanganda uning sababi hujjat bilan izohlanadi va hisob-kitobning har bir bosqichi takrorlanadigan tarzda qayd etiladi.

1-jadval

Tahlilga kiritilgan birlamchi hisobot shakllarining kesimi, dona³²

Hisobot shakli	Respublika markazi	Gematologiya markazi	Ruhiiy salomatlik markazi	Ko'p tarmoqli shifoxona	Jami
Balans	7	7	7	7	28
Xarajatlar smetasi ijrosi	7	7	6	7	27
Rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari	7	7	5	7	26
Boshqa budjetdan tashqari mablag'lar	7	5	4	7	23
Valyuta mablag'lari	7	0	0	3	10
Moliyaviy natijalar	5	5	0	4	14
Nomoliyaviy aktivlar harakati	7	7	7	7	28
Debitor va kreditor qarzarlar	7	7	0	7	21
Tarmoq, shtatlar va kontingent	7	6	5	6	24
Jami	61	51	34	55	201

Tadqiqot ishi ikki bosqichda shakllantirilgan. Diagnostika bosqichida mavjud holat baholanadi, loyihalash bosqichida esa yechim ishlab chiqiladi va sinovdan o'tkaziladi. Ikkinchi bosqich Xevner va boshqalar tomonidan asoslangan loyihaviy tadqiqot mantig'iga tayanadi: muammo aniqlanadi, artefakt yaratiladi, u haqiqiy ma'lumotda sinaladi va natija hujjatlashtiriladi [11].

Diagnostika uchun to'rtta vosita qo'llanildi. Birinchisi hisobot yillik moliyaviy hisobot shakllariining to'liqligi indeksidan iborat. O'nta mezonning har biri uch bosqichli shkala bo'yicha baholanadi: element mavjud va to'liq bo'lsa bir ball, mavjud lekin chala bo'lsa yarim ball, umuman ko'zda tutilmagan bo'lsa nol ball. Indeks ballar yig'indisini o'n ikki bo'lgan nisbatning foizdagi ifodasidan iborat.

$$HTI = (\sum s_i / 10) \times 100 \%, \quad s_i \in \{0; 0,5; 1\}$$

Ikkinchi vosita sifatida shakllararo artikulyatsiya sinovlari qo'llanildi. Oltita tenglik tekshiriladi: aktivning yil boshidagi qoldig'i, kirimi, chiqimi va yil oxiridagi qoldig'i orasidagi bog'lanish; kassa va haqiqiy xarajatlarning shakllar kesimidagi mosligi; debitor qarzning balans va tahliliy hisobotdagi qiymati; jamg'arma mablag'lari qoldig'ining uzluksizligi; moliyaviy natijaning daromad va xarajat farqiga tengligi; tovar-moddiy zaxiralarning ikki shakldagi qiymati. Chetlanish absolyut va nisbiy ko'rinishda o'lchanadi.

Uchinchi vosita ko'rsatkichning diagnostik quvvat indeksidir. U to'rt komponentdan tashkil

³²Muallif tomonidan tuzilgan.





topadi: ko‘rsatkichning hisoblanish imkoniyati, uning obyektlar kesimidagi tarqoqligi, vaqt bo‘yicha barqarorligi hamda talqin qilinish aniqligi. Indeks qaysi ko‘rsatkich haqiqatan ma‘lumot berishini, qaysi biri esa shunchaki raqam bo‘lib qolishini ajratadi.

HISOB TIZIMINING QATLAMLARI

I qatlam. Rasmiy moliyaviy hisobot

balans · smeta ijrosi · jamg‘arma hisobotlari · nomoliyaviy aktivlar · moliyaviy natijalar

rasm rasmiy bog‘lanish yo‘q

II qatlam. Statistik hisobot

«tarmoq, shtatlar va kontingent»: koyka, koyka-kun, bemor, shtat birligi

rasm rasmiy bog‘lanish yo‘q

III qatlam. Ichki registrlar

bo‘lim jurnallari · dorixona kartalari · xarid hujjatlari (jamlanmaydi)

ANIQLANGAN UZILISHLAR

Xarajat markazi kesimi yo‘q

bevosita bog‘lanadigan xarajat — 11,3 %

Eskirish xarajatga o‘tkazilmaydi

to‘liq qiymat 7,4–11,0 % kam ko‘rsatilgan

Kanallarni jamlovchi shakl yo‘q

o‘z daromadi ulushi 36,5–60,4 %

Shakllararo tekshiruv yo‘q

20 chetlanish yetti yil davomida aniqlanmagan

Uch hisobot elementi ko‘zda tutilmagan

hisobot to‘liqligi indeksi — 56,3 %

TAKLIF ETILGAN YECHIM

loyihalash

Uch darajali analitik kod

moliyalashtirish manbai · xarajat markazi · xizmat turi

Yettita nazorat qoidasi

hujjatlashtirilgan yigirmata chetlanishning barchasini aniqlaydi

Oltita hisobot elementi

to‘liqlik indeksi 56,3 % dan 96,3 % gacha ko‘tariladi

Qo‘shimcha hisobot yuki

50 satr, ya‘ni amaldagi to‘planning 5,9 foizi

1–rasm. Hisob tizimining qatlamlari, aniqlangan uzilishlar va taklif etilgan yechim³³

To‘rtinchi vosita qisman identifikatsiyadan iborat. Xizmat birligining tannarxi to‘g‘risida yagona nuqtaviy baho berish uchun zarur ma‘lumot yetishmaydi, ammo bahoning joylashishi mumkin bo‘lgan oraliqni hisoblash mumkin. Quyi chegara faqat bevosita bog‘lanadigan xarajatlardan, yuqori chegara esa barcha xarajatlarning bitta baholash bazasiga taqsimlanishidan kelib chiqadi. Keyin qo‘shimcha shartlar kiritilib, oraliq toraytiriladi. Manski asoslagan bu yondashuv noaniqlikni yashirmaydi, aksincha uni baholash obyektiga aylantiradi [21].

Tahlil va natijalar

Hisob metodining klassik elementlari birin–ketin ko‘rib chiqildi va ularning har biri topshirilgan hujjatlar bo‘yicha sinovdan o‘tkazildi. Baholash mezonini bitta: element hisobotda o‘z natijasini qoldiradimi yoki qoldirmaydimi.

Natija notekis. Elementlarning ish qobiliyati bir xil emas. Bitta element to‘liq ishlaydi, beshtasi qisman ishlaydi, ikkitasi esa hisobotda umuman ko‘rinmaydi. Kalkulyatsiya elementi bo‘yicha birorta hujjat topilmadi: na hisob siyosatida, na ichki buyruqda, na hisobotga ilova qilingan izohda.

2–jadval

Hisob usuli elementlarining hisobot hujjatlari bo‘yicha ish qobiliyati³⁴

Element	Holati	Hisobotdagi izi	Aniqlangan uzilish
Hujjatlashtirish	To‘liq ishlaydi	Har bir operatsiya birlamchi hujjat bilan rasmiylashtiriladi	—
Inventarizatsiya	Qisman	Natija balansda aks etadi, chetlanish sababi ochilmaydi	Farqning tuzilmasi ko‘rinmaydi
Baholash	Qisman	Boshlang‘ich qiymat qayd etiladi,	Bir obyektga baza

³³ Muallif ishlanmasi

³⁴ Muallif ishlanmasi

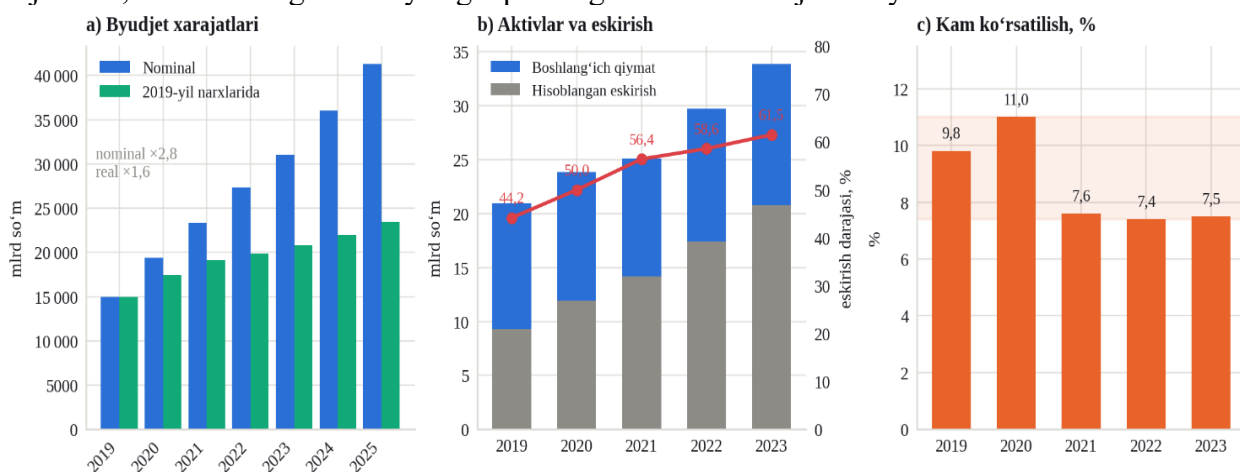




		qayta baholash izohsiz	izohsiz o'zgargan
Hisobvaraqlar tizimi	Qisman	Sintetik daraja to'liq, tahliliy daraja tor	Xarajat markazi kesimi yo'q
Ikkiyoqlama yozuv	Qisman	Registrda ishlaydi, jamlashda uziladi	Artikulyatsiya qoldig'i 1,798 %
Balans umumlashtirish	Qisman	Shakl to'ldiriladi, izohlar berilmaydi	Moddalarning tarkibi ochilmaydi
Kalkulyatsiya	Ishlamaydi	Hujjat topilmadi	Tannarx o'lchanmaydi
Hisobot	Qisman	Shakllar topshiriladi, to'plam chala	To'liqlik indeksi 56,3 %

Eng og'ir oqibat eskirish bilan bog'liq. Asosiy vositalarga eskirish hisoblanadi va uning summasi hisobotda ko'rsatiladi, ammo bu summa xizmat xarajatiga o'tkazilmaydi. Asosiy obyektga eskirish darajasining besh yillik o'sishi 44,2 foizdan 61,5 foizgacha yetgan, biroq xizmat qiymati shu davrda 7,4–11,0 foizga past baholanib kelingan. Aktivning eskirgani hujjatda qayd etiladi, xizmat qiymatiga esa ta'sir qilmaydi. Shu tariqa hisobot bir vaqtning o'zida aktivning yemirilayotganini tan oladi va bu yemirilishning bahosini xizmat tannarxidan chiqarib tashlaydi.

Normativ tartibga solishning uchinchi darajasi bo'yicha topilma alohida e'tiborga loyiq. Birinchi daraja qonun va standartlardan, ikkinchisi vazirlik hujjatlaridan, uchinchisi esa tashkilotning o'z hujjatlaridan iborat. Dastlabki ikki daraja to'liq bajariladi. Uchinchi darajaga tegishli hujjatlar, xususan hisob siyosati, hujjatlar aylanmasi jadvali hamda ichki nazorat tartibi, to'rtta arxivning birortasida uchramadi. Tashqi majburiyat kuchi bilan talab qilinadigan narsa bajariladi, tashkilotning o'z ixtiyoriga qoldirilgan narsa esa bajarilmaydi.



2–rasm. Makroiqtisodiy kontekst, aktivlarning eskirishi va to'liq qiymatning kam ko'rsatilishi³⁵

Tashkilotda to'rttagacha mustaqil moliyaviy pul mablag'lari harakati mavjud: budjet mablag'lari, Rivojlantirish jamg'armasi, boshqa budjetdan tashqari mablag'lar va valyuta hisobvarag'i. Har bir mablag' o'z shakli bo'yicha alohida hisobot beradi, ammo ularni bitta ko'rinishda birlashtiradigan yig'uvchi shakl ko'zda tutilmagan, shu bois tashkilotning umumiy moliyaviy holati faqat to'rtta hujjatni qo'lda jamlash yo'li bilan tiklanadi.

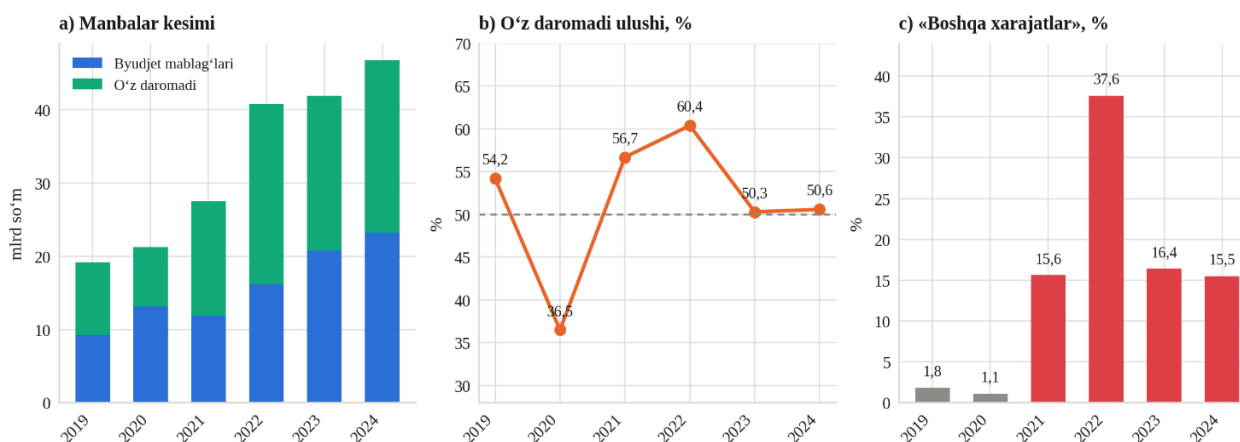
Pul mablag'larining nisbati barqaror emas. O'z daromadining umumiy resursdagi ulushi kuzatuv davrida 36,5 foizdan 60,4 foizgacha tebrandi. Bu shunchaki tuzilmaviy o'zgarish emas: ulush oshgani sari tashkilotning moliyaviy barqarorligi bozor omillariga ko'proq bog'lanadi, hisobot esa bu bog'liqlikni ko'rsatadigan kesimga ega emas.

³⁵ Muallif ishlanmasi





Xarajatlarning tasnif intizomi ham yetarli emas. Tafsilotsiz “boshqa xarajatlar” moddasining ulushi 2022–yilda 37,6 foizga yetgan. Xarajatning uchdan bir qismidan ko‘prog‘i mazmuni ochilmagan holda qayd etilganda, tasnif tahlil uchun asos bo‘lmaydi.



3–rasm. Moliyalashtirish kanallarining tuzilmasi va xarajatlar tasnifining intizomi³⁶

Tannarxni hisoblash ikki bosqichdan iborat bo‘lishi kerak: avval xarajatlar yordamchi bo‘linmalardan asosiy bo‘linmalarga taqsimlanadi, so‘ng xizmat birligiga o‘tkaziladi. Arxivda ikkinchi bosqich topilmadi. Bevosita bog‘lanadigan xarajatlarning ulushi 2019–yildagi 50,7 foizdan 2024–yilda 11,3 foizga tushgan, qolgan qismning xizmat birligiga qanday yetib borishi hujjatda ko‘rsatilmagan.

Shu sababli tannarx bahosi chegaralar oralig‘i sifatida hisoblandi. 2024–yilda bitta koyka–kunning qiymati 67,4 dan 597,7 ming so‘mgacha oraliqda joylashadi. Oraliq deyarli to‘qqiz barobar keng bo‘lib, bunday baho hech qanday qaror uchun asos bo‘la olmaydi. Ikkita qo‘shimcha shart kiritilganda, ya‘ni ambulatoriya qatnovi koyka–kunga nisbatan ma‘lum nisbatda baholanganda va yordamchi xarajatlar bosqichli taqsimlash orqali o‘tkazilganda, oraliq 512,4–571,2 ming so‘mgacha torayadi, markaziy baho esa 555,0 ming so‘mni tashkil etadi.

3–jadval

Xarajatlar tarkibi va bitta koyka-kun qiymatining chegaralari³⁷

Yil	Jami xarajat, mln so‘m	Bevosita bog‘lanadigan xarajat, mln so‘m	Ulushi, %	Quyi chegara, ming so‘m	Yuqori chegara, ming so‘m	Chegaralar nisbati	Toraytirilgan oraliq, ming so‘m
2019	30 283,6	15 364,7	50,7	166,8	328,8	1,97	—
2020	20 973,4	4 124,6	19,7	52,1	264,8	5,08	—
2021	22 678,7	4 373,1	19,3	47,3	245,4	5,19	201,6-233,1
2022	26 071,4	3 772,9	14,5	—	—	—	—
2023	31 624,8	3 996,9	12,6	—	—	—	—
2024	37 321,9	4 208,9	11,3	67,4	597,7	8,87	512,4-571,2

Baholash bazasining ta‘sirini alohida tahlil qildim. Sezgirlik koeffitsienti, ya‘ni bahoning eng yuqori va eng past qiymatlari nisbati, 2024–yilda 4,33 ni tashkil etdi. Ya‘ni, hisoblash metodini o‘zgartirmasdan, faqat baholash bazasini almashtirish orqali tannarx bahosini to‘rt baravardan ko‘proq o‘zgartirish mumkin. Normativ hujjatda baza belgilanmagan ekan, har qanday hisoblangan tannarx bahs mavzusi bo‘lib qolaveradi.

Moliyaviy natija bo‘yicha topilma kutilmagan bo‘ldi. Yetti yilning barchasida e‘lon qilingan natija kassa va haqiqiy xarajat farqiga aynan teng chiqdi. Bu ayniyat hisobning xatosi emas, uning

³⁶ Muallif ishlanmasi

³⁷ Muallif ishlanmasi

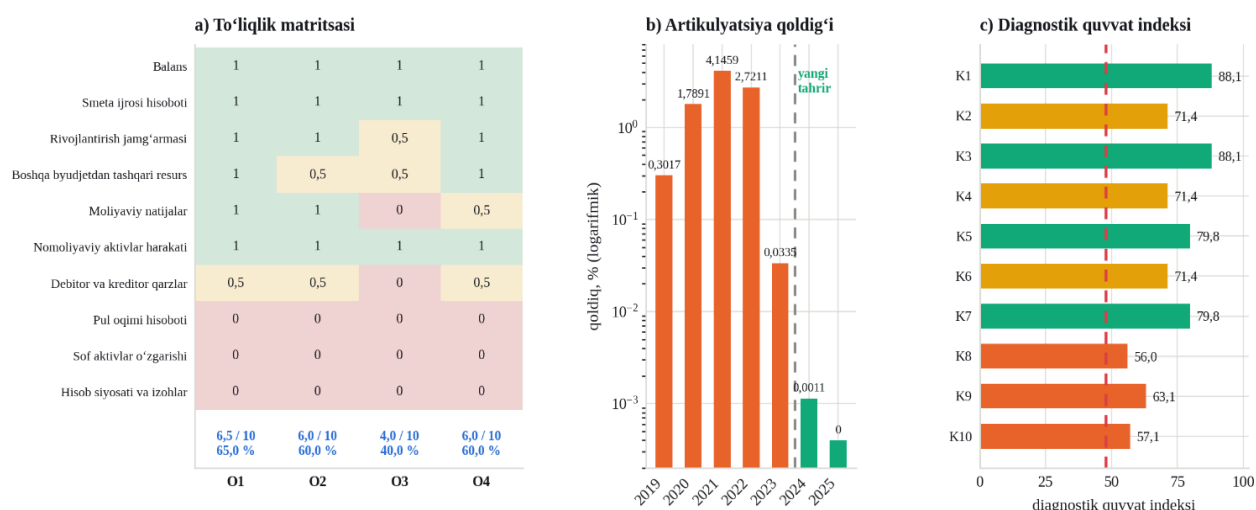




tuzilishidan kelib chiqadigan qonuniyat: natija xo‘jalik faoliyatining samarasini emas, ikki yo‘nalish orasidagi vaqt farqini baholaydi. Kapital iste‘moli hisobga olinganda esa natijaning ishorasi besh yildan to‘rttasida qarama–qarshi tomonga o‘zgaradi.

Yillik moliyaviy hisobotning to‘liqligi o‘nta mezon bo‘yicha to‘rtta obyekt kesimida o‘lchandi. O‘rtacha qiymat 56,3 foizni tashkil etdi, eng past ko‘rsatkich ruhiy salomatlik markazida 40,0 foiz, eng yuqorisi respublika markazida 65,0 foiz. Uchta mezon bo‘yicha, ya‘ni pul oqimi hisoboti, sof aktivlar o‘zgarishi to‘g‘risidagi hisobot hamda hisob siyosati va izohlar bo‘yicha, birorta obyektida hujjat topilmadi.

Artikulyatsiya sinovlarida boshqacha holat aniqlandi. Hisob registri darajasida ikkiyoqlama yozuv buzilmaydi, uzilish jamlash bosqichida yuzaga keladi. Eski tahrirdagi shakllar bo‘yicha nomoliyaviy aktivlar harakatining qoldig‘i 2021–yilda 1,798 foizga yetgan edi. 2024–yilgi tahrirda shakl kengaytirilib, satrlar soni uch yuz yetmish to‘qqiztaga chiqarilgach, qoldiq 0,0006 foizga tushdi va keyingi yilda nolga teng bo‘ldi. Aynan shu holat tabiiy tajriba sifatida qimmatlidir. Hisob siyosati ham, dastur ham, xodimlar ham o‘zgarmadi, faqat shakl tuzilishi o‘zgardi. Demak chetlanishning manbai hisobchining xatosi emas, shaklning axborotni yig‘ish tartibi ekan. Shakl qanchalik batafsil bo‘lsa, jamlash bosqichida yo‘qoladigan ma‘lumot shunchalik kam bo‘ladi.



4–rasm. Hisobot shakllarining to‘liqligi, artikulyatsiya qoldig‘i va ko‘rsatkichlarning diagnostik quvvati³⁸

Diagnostik quvvat indeksi 56,0 dan 88,1 gacha oraliqda joylashdi. Eng yuqori qiymat balans moddalaridan kelib chiqadigan ko‘rsatkichlarga, eng past esa xarajat hisobotidan olinadigan ko‘rsatkichlarga to‘g‘ri keldi. O‘rtacha hisoblanuvchanlik darajasi 47,9 foizni tashkil etdi: ya‘ni talab qilinadigan ko‘rsatkichlarning yarmidan kamrog‘ini amaldagi hisobotdan hisoblash mumkin.

Alohida topilma avtomatlashtirish bilan bog‘liq. Hisobot elektron tizimda shakllantiriladi, ammo tizimda mantiqiy tekshiruv o‘rnatilmagan. 2021–yilgi statistik hisobotni misol qilaman. Shifokorlar shtati bo‘yicha satrning ijro ustunida 47 121 850,75 raqami turadi, o‘sha satrning reja ustunida esa atigi 127,75 ko‘rsatilgan. Xarajat hisobotida esa 148 217,2 mln. so‘m qiymati qayd etilgan bo‘lib, u tashkilotning o‘sha yilgi butun budjetidan bir necha barobar katta. Ikkala holat ham tizim tomonidan qabul qilingan va hech qanday e‘tiroz keltirilmagan. Natura shaklida olingan qiymatliklar bo‘yicha chetlanish miqyosi eng katta bo‘lib chiqdi. Gematologiya markazida 2024–yilda markazlashgan tartibda olingan dori vositalarining qiymati kassa orqali to‘langan summadan 66,5 barobar ko‘p bo‘lgan. Ikkala yo‘nalish bitta ustunda yig‘iladi, ularni ajratadigan satr esa shaklda yo‘q. Shu sababli haqiqiy va kassa xarajat nisbati 0,05 dan 66,46 gacha tebranadi va bu nisbat tashkilotning ish samaradorligi haqida hech narsa aytmaydi. Diagnostika bosqichida aniqlangan uzilishlar oltita taklifda jamlandi. Har bir taklif uchun uni rasmiylashtiradigan normativ hujjat darajasi belgilandi, ta’siri va murakkabligi baholandi, joriy etish navbati aniqlandi.

³⁸ Muallif ishlanmasi





4-jadval

Hisobotning axborot imkoniyatini o'ldaydigan ko'rsatkichlar³⁹

Ko'rsatkich	Tebranish oralig'i	O'rtacha	Izoh
Hisobot to'plamining to'liqligi indeksi	40,0-65,0	56,3	Uchta element birorta obyektida yo'q
Artikulyatsiya qoldig'i, eski tahrir	0,30-1,80	—	Besh yildan beshtasida chetlanish
Artikulyatsiya qoldig'i, yangi tahrir	0,0000-0,0011	—	Chetlanish qayd etilmadi
Diagnostik quvvat indeksi	56,0-88,1	—	Xarajat ko'rsatkichlari eng past
Ko'rsatkichlarning hisoblanuvchanligi, %	—	47,9	Yarmidan kamrog'i hisoblanadi
Natura va kassa xarajat nisbati	0,05-66,46	—	Ajratadigan satr yo'q
Balansdan tashqari zaxira nisbati	0,33-1,89	1,38	Balansdagidan ko'p

Birinci taklif uch darajali tahliliy kodni joriy etadi: moliyalashtirish manbai, xarajat markazi va xizmat turi. Kod hisobvaraqlar rejasiga qo'shimcha kesim sifatida kiritiladi, yangi birlamchi hujjat talab qilmaydi va mavjud tahliliy hisobning ustiga qo'yiladi, ya'ni hisobchining kundalik ish tartibi o'zgarmaydi, faqat har bir yozuvga uch belgidan iborat qo'shimcha rekvizit ilova qilinadi. Ikkinchisi hisob siyosati bayonini majburiy qiladi, bunda bayon beshta pozitsiya bilan cheklanadi, shu bois u rasmiy hujjatga aylanib qolmaydi. Uchinchisi hisobot topshirish jarayoniga yettita nazorat qoidasini o'rnatadi. To'rtinchisi haqiqiy xarajat ustunini ikki qismga ajratadi: g'aznachilik orqali to'langan summa alohida, markazlashgan ta'minot bo'yicha olingan qiymatliklar alohida ko'rsatiladi. Beshinchisi shakl o'zgarganda eski va yangi satrlarning mosligini ko'rsatuvchi jadvalni talab qiladi. Oltinchisi amaldagi shaklga kanallarni birlashtiruvchi ustun qo'shadi.

Takliflar ikki indeks bo'yicha baholandi. Ta'sir indeksi uchta elementdan tashkil topadi: taklif bartaraf etadigan uzilishning miqdoriy miqyosi, uning bir necha shaklga tegishliligi hamda natijani tekshirish imkoniyati. Murakkablik indeksi ham uchta elementni qamraydi: rasmiylashtirish uchun zarur normativ hujjatning darajasi, axborot tizimini qayta sozlash hajmi va qo'shimcha ma'lumot yig'ish zarurati. Har bir element bir ball dan uch ballgacha baholanib, yig'indi yuz ballik shkalaga keltiriladi. Baholash natijalari 5-jadvalda keltirilgan.

5-jadval

Takliflarning baholanishi va joriy etish navbati⁴⁰

Kod	Taklif	Rasmiylashtirish darajasi	Ta'sir indeksi	Murakkablik indeksi	Navbat
T5	Qiyoslanuvchanlik protokoli	Vazirlik uslubiy xati	66,7	33,3	I bosqich
T4	Natura ta'minotini ajratish	3-son BHSga qo'shimcha	88,9	44,4	I bosqich
T3	Yettita nazorat qoidasi	Vazirlik buyrug'i va tizim sozlamasi	100,0	55,6	I bosqich
T2	Hisob siyosati bayoni	3-son BHSga qo'shimcha	66,7	44,4	II bosqich
T6	Kanallarni birlashtiruvchi ustun	3-son BHSga qo'shimcha	66,7	66,7	II bosqich
T1	Xarajat markazlari va tahliliy kod	Hisobvaraqlar rejasiga o'zgartirish	100,0	100,0	III bosqich

³⁹ Muallif ishlanmasi

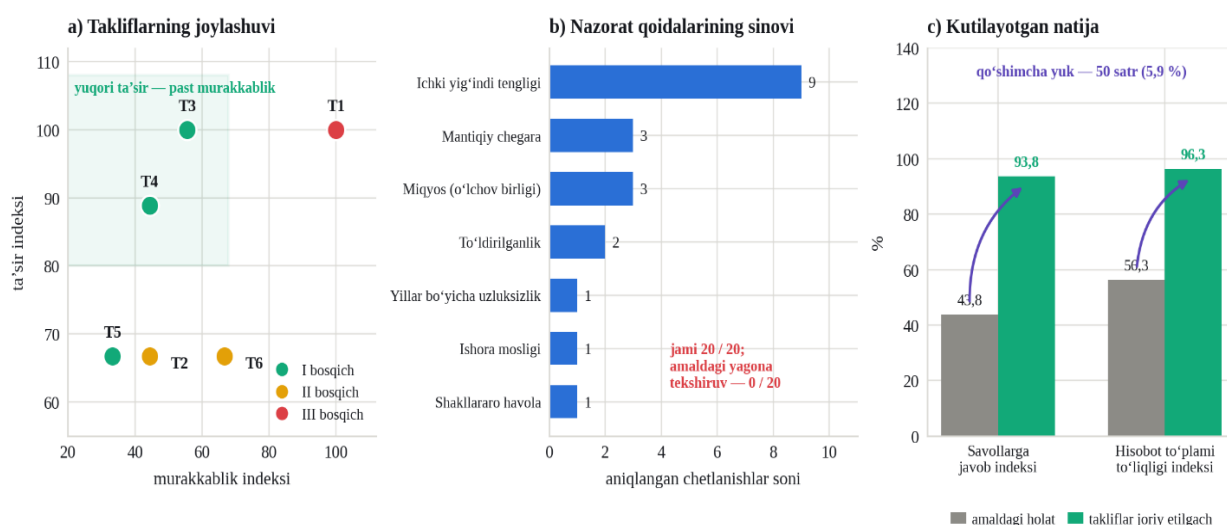
⁴⁰ Muallif ishlanmasi





Nazorat qoidalari to'plami retrospektiv sinovdan o'tkazildi. Oldingi bo'limlarda qayd etilgan yigirmata hodisa ro'yxat qilindi va ularning har biri qaysi qoida bilan ilinishi belgilab chiqildi. Taqsimot notekis bo'lib chiqdi: to'qqizta hodisani ichki yig'indi tengligi ushlaydi, uchtdan hodisa mantiqiy chegara va o'lchov birligi qoidalari tushadi, ikkitasi to'ldirilganlik talabi bilan aniqlanadi, qolgan uchta hodisani esa uchta turli qoida alohida-alohida ilib oladi. Yakuniy hisob yigirmaga teng. Amaldagi yagona tekshiruv esa shu yigirmatadan bittasini ham ilib ololmagan.

Bu raqamga ortiqcha ma'no yuklamaslik kerak. Qoidalar o'sha hodisalarni tekshirish jarayonida tug'ilgan, demak yuz foizli natija namuna ichidagi moslikni ko'rsatadi, uning tashqarisidagi samaradorlikni emas. Natijaning haqiqiy qimmati boshqa jihatda: yettita qoidaning hech biri tashqi ma'lumot so'ramaydi, ularga shaklning o'zi va o'tgan yilgi shakl yetarli, joriy etish esa mavjud tizimga dastur kodini qo'shish bilan chegaralanadi.



5–rasm. Takliflarning ta'sir va murakkablik kesimidagi joylashuvi, nazorat qoidalarining sinovi hamda kutilayotgan natija⁴¹

Takliflarning yig'indi ta'siri ikki ko'rsatkich orqali baholandi. Rahbariyat qo'yadigan o'n oltita savolning nechtasiga hisobotdan javob topilishini ifodalaydigan indeks 43,8 foizdan 93,8 foizga ko'tariladi. Hisobotning to'liqligi indeksi esa 56,3 foizdan 96,3 foizga yetadi. Qo'shimcha hisobot yuki ellik satrni tashkil qiladi, bu amaldagi to'plamning 5,9 foiziga teng.

6–jadval

Takliflar joriy etilgandan keyin kutilayotgan natija⁴²

Ko'rsatkich	Amaldagi holat	Taklifdan keyin	O'zgarish
Rahbariyat savollariga javob indeksi, %	43,8	93,8	+50,0
Hisobot to'plamining to'liqligi indeksi, %	56,3	96,3	+40,0
Aniqlanadigan chetlanishlar, yiliga	0	3	+3
Tannarx bahosining sezgirlik koeffitsienti	4,33	1,50	–2,83
Hisobot satrlari soni, dona	850	900	+50 (5,9 %)

Olingan natijalar adabiyotlardagi bir qancha xulosalarni tasdiqlaydi va ayrimlarini aniqlashtiradi. Islohotning shaklan qabul qilinishi sifat kafolati bo'lolmasligi haqidagi fikr [19] mazkur tadqiqotda yangi dalil bilan quvvatlandi: eskirish hisoblanadi, ammo xarajatga o'tkazilmaydi, ya'ni hisoblash usulining shakli qabul qilingan, mazmuni esa qabul qilinmagan.

⁴¹ Muallif ishlanmasi

⁴² Muallif ishlanmasi





Ayni holat Karnegi va Vest ta'riflagan “hisobning hisobdorlik qobiliyati” muammosiga yaqin turadi [5]. Notijorat tashkilotlarida boshqaruv nazorati bo'yicha klassik ish ham xuddi shu nuqtaga ishora qiladi: xarajat markazi ajratilmagan joyda javobgarlik ham ajratilmaydi [2].

Uchinchi normativ daraja bo'yicha topilma nazariy jihatdan qiziq. Institutsional nazariyada majburiy izomorfizm tushunchasi mavjud bo'lib, u tashkilotlarning tashqi bosim ostida o'xshash tuzilma qabul qilishini tushuntiradi. Bizning holatda esa teskari tomon ko'rinadi: tashqi bosim mavjud bo'lmagan sohada tashkilot hech qanday tuzilma yaratmaydi. Hisob siyosatining yo'qligi qasddan qilingan tanlov emas, balki talab bo'lmagan joyda ish bajarilmasligining tabiiy oqibatidir.

Hisobot shaklining o'zgarishi bilan bog'liq tabiiy tajriba alohida ahamiyatga ega. Adabiyotda hisobot sifati odatda tashkilot xususiyatlari bilan, ya'ni uning hajmi, rahbariyat malakasi va audit mavjudligi bilan izohlanadi. Bizning ma'lumotda tashkilot xususiyatlari o'zgarmagan holda sifat ko'rsatkichi uch tartib pog'onaga yaxshilangan. Demak hisobot sifatining sezilarli qismi tashkilotga emas, shakl loyihasiga bog'liq. Bu xulosa Debresseni va boshqalarining elektron hisobot sifati bo'yicha topilmalari bilan hamohang [8].

Tannarx bo'yicha natija amaliy ahamiyatga ega. Xizmat tarifi belgilanayotganda odatda bitta raqam keltiriladi va uning atrofidagi noaniqlik ko'rsatilmaydi. Chegaralar usuli noaniqlikni ochiq qiladi. 2024-yil uchun hisoblangan baho deyarli to'qqiz barobar keng oraliqqa tushar ekan, uni toraytirmasdan turib tarif belgilash asossiz bo'ladi. Toraytirish uchun esa yangi ma'lumot yig'ish shart emas—mavjud shaklga xarajat markazi kesimini qo'shish kifoya.

Xulosa va takliflar

Tadqiqot ishining boshida qo'yilgan savol sodda edi: hisob tizimi o'zidan kutilgan axborotni beradimi? Javob ham sodda chiqdi. Tizim mablag'ning qayerga sarflanganini ishonchli qayd etadi, biroq u nimaga aylanganini o'lcay olmaydi.

Uchta asosiy natija olindi. Nazariy jihatdan sakkizta elementdan bittasi to'liq, beshtasi esa qisman ishlashi ko'rsatildi, tannarxni hisoblash bo'yicha hech qanday hujjat arxivda uchramadi. Amaliy jihatdan eskirish summasining xarajatga kiritilmasligi xizmat qiymatini 7,4–11,0 foizga pasaytirishi, moliyaviy natija ko'rsatkichining ikki xarajat yo'nalishi orasidagi farqni takrorlashi, tannarx bahosining baholash bazasiga sezgirligi 4,33 ni tashkil etishi hujjatlashtirildi. Uslubiy jihatdan hisobot shakllarining to'liqligini, shakllaro bog'lanishni va ko'rsatkichlarning diagnostik quvvatini baholaydigan vositalar ishlab chiqildi hamda oltita taklif tizimi shakllantirildi.

Takliflarning qiymati ularning natijaliligida. Yangi hisobot shakli joriy etilmaydi, yangi birlamchi hujjat talab qilinmaydi, hisobchining ish hajmi 5,9 foizga oshadi. Buning evaziga rahbariyat savollariga javob berish imkoniyati 43,8 foizdan 93,8 foizga, hisobot shakllarining to'liqligi esa 56,3 foizdan 96,3 foizga ko'tariladi. Ro'yxatdagi yechimlardan faqat bittasi jiddiy mehnat talab qiladi, ya'ni xarajat markazlari modeli, biroq uning ham qurilish materiali amaldagi shakllarda mavjud.

Kelgusi tadqiqot uchun uchta yo'nalish ochiq qolmoqda. Birinchisi nazorat qoidalarini namunadan tashqaridagi hisobotlarda sinovdan o'tkazishni nazarda tutadi. Ikkinchisi xarajat markazlari modelini bitta tibbiyot tashkilotida tajriba tariqasida joriy etib, hisoblangan tannarx bilan chegaralar oralig'ini taqqoslashga qaratilgan. Uchinchisi hisobot to'liqligi indeksini tarmoqning kengroq namunasiga qo'llashni va uning tibbiyot tashkiloti xususiyatlari bilan bog'liqligini tekshirishni talab qiladi.

Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati:

1. Anessi-Pessina, E., Steccolini, I. Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments // Financial Accountability & Management. - 2007. - Vol. 23, № 2. - P. 113-131.
2. Anthony, R. N., Young, D. W. Management Control in Nonprofit Organizations. - 7th ed. - Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2003. - 1024 p.





3. Barton, A. The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia//Abacus. -2009. -Vol.45, №2. -P.221-248.
4. Brusca, I., Martínez, J. C. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting // International Review of Administrative Sciences. - 2016. - Vol. 82, №4. -P.724-744.
5. Carnegie, G. D., West, B. P. Making accounting accountable in the public sector // Critical Perspectives on Accounting. - 2005. - Vol. 16, № 7. - P. 905-928.
6. Chapko, M. K., Liu, C.-F., Perkins, M. et al. Equivalence of two healthcare costing methods: bottom-up and top-down // Health Economics. - 2009. - Vol. 18, № 10. - P. 1188-1201.
7. Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F. et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison// International Review of Administrative Sciences. - 2015. -Vol. 81, №1. -P. 158-177.
8. Debreceňy, R., Farewell, S., Piechocki, M. et al. Does it add up? Early evidence on the data quality of XBRL filings to the SEC // Journal of Accounting and Public Policy. - 2010. - Vol. 29, № 3. - P. 296-306.
9. Drummond, M. F., Sculpher, M. J., Claxton, K. et al. Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes. - 4th ed. - Oxford: Oxford University Press, 2015. - 464 p.
10. Hepworth, N. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government // Public Money & Management. - 2003. - Vol. 23, № 1. - P. 37-44.
11. Hevner, A. R., March, S. T., Park, J., Ram, S. Design science in information systems research // MIS Quarterly. - 2004. - Vol. 28, № 1. - P. 75-105.
12. Hyndman, N., Connolly, C. Accruals accounting in the public sector: a road not always taken // Management Accounting Research. - 2011. - Vol. 22, № 1. - P. 36-45.
13. IFAC, CIPFA. International Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report. - New York: IFAC, 2021. - 44 p.
14. IPSASB. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. - New York: IFAC, 2023. - 78 p.
15. Ivanković, D., Poldrugovac, M., Garel, P. et al. Why, what and how do European healthcare managers use performance data? // PLOS ONE. - 2020. - Vol. 15, № 4. - e0231345.
16. Jones, R., Pendlebury, M. Public Sector Accounting. - 6th ed. - Harlow: Pearson Education, 2010. - 280 p.
17. Jorge, S., Jesus, M. A., Nogueira, S. P. Information brokers and the use of budgetary and financial information by politicians: the case of Portugal // Public Money & Management. - 2016. - Vol. 36, № 7. - P. 515-520.
18. Kidholm, K., Ølholm, A. M., Birk-Olsen, M. et al. Hospital managers' need for information in decision-making: an interview study in nine European countries // Health Policy. - 2015. - Vol. 119, № 11. - P. 1424-1432.
19. Lapsley, I., Mussari, R., Paulsson, G. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform // European Accounting Review. - 2009. - Vol. 18, № 4. - P. 719-723.
20. Lüder, K. A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment // Research in Governmental and Nonprofit Accounting. - 1992. - Vol. 7. - P. 99-127.
21. Manski, C. F. Partial Identification of Probability Distributions. - New York: Springer, 2003. - 178 p.
22. Mogyrosy, Z., Smith, P. The main methodological issues in costing health care services: a literature review. CHE Research Paper 7. - York: Centre for Health Economics, University of York, 2005. - 236 p.





23. Ostonokulov, Azamat. Improvement of methodology for accounting of extra-budgetary resources of public educational and medical institutions. // E3S Web of Conferences. Volume 296. 28 July 2021. DOI: 10.1051/e3sconf/202129606029

24. OECD, Eurostat, WHO. A System of Health Accounts 2011: Revised Edition. - Paris: OECD Publishing, 2017. - 518 p.

25. Ostonokulov A. A. Budjet hisobi islohoti sharoitida davlat sektori hisobi va hisobotining xalqaro standartlarini qo‘llash // Moliya. - 2020. - № 4. - B. 45-52.;

26. Ouda, H. A. G. Practice-Relevant Accrual Accounting in the Public Sector: Producers’ and Users’ Perspectives. - Cham: Palgrave Macmillan, 2021. - 407 p.

27. Rizayev N.K. Moliyaviy hisobotning tahliliy imkoniyatlari va ularni kengaytirish yo‘llari // Iqtisodiyot va ta’lim. - 2022. - № 2. - B. 214-221.

28. Kuliboyev A.Sh. Davlat tibbiyot tashkilotlarida buxgalteriya hisobi hamda moliyaviy nazorat: nazariya va amaliyot. Monografiya. -T.: “Iqtisod-Moliya”, 2023. -236 b.

