

DAVLAT OLIY TA'LIM MUASSASALARIDA XARAJATLARNI FAOLIYAT SEGMENTLARI KESIMIDA HISOBGA OLISHNI TAKOMILLASHTIRISH: ANALITIK SUBSCHYOTLAR, GIBRID TAQSIMLASH VA SEGMENT HISOBOTI

IMPROVING COST ACCOUNTING BY ACTIVITY SEGMENTS IN STATE HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: ANALYTICAL SUB-ACCOUNTS, HYBRID COST ALLOCATION, AND SEGMENT REPORTING

¹Maxamadaliyeva
MahliyoXon
Maxamadmurod qizi

¹Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti tayanch doktoranti.
E-mail: m.makhamadaliyeva@tsue.uz

Annotatsiya Abstract

Uzb. - Maqolada davlat oliy ta'lim muassasalarida xarajatlarni faoliyat segmentlari kesimida hisobga olish, yordamchi xizmatlar xarajatlarini iqtisodiy asoslangan mezonlar orqali taqsimlash hamda ushbu axborotni ichki boshqaruv hisobotida ochib berish masalalari tadqiq etilgan. Tadqiqotning maqsadi ta'lim faoliyati, ilmiy tadqiqot faoliyati va yordamchi xizmatlar xarajatlarini alohida analitik yo'nalishlarda aks ettirish, 710000, 730000 va 741000 hisobvaraqlari tarkibida faoliyatlar bo'yicha analitik subschyotlarni shakllantirish hamda ularni segment hisobotiga bog'lashdan iborat. Tadqiqotda tizimli yondashuv, taqqoslash, guruhlash, iqtisodiy-statistik tahlil, funksional xarajatlar tahlili va Activity-Based Costing (ABC) yondashuvi elementlaridan foydalanildi. 2021-2025-yillardagi davlat oliy ta'lim muassasalarining moliyaviy resurslari tarkibi hamda ilmiy faoliyat hajmi tahlil qilindi. Natijada 710000/1-3, 730000/1-3 va 741000/1-3 analitik hisobvaraqlar, ABC va revenue-based yondashuvlarni integratsiyalovchi gibrid taqsimlash mexanizmi hamda faoliyat segmentlari bo'yicha ichki hisobot modeli taklif etildi. Xulosa sifatida mazkur yondashuv davlat oliy ta'lim muassasalarida xarajatlar to'g'risidagi axborotning aniqligi, shaffofligi va tahliliy imkoniyatlarini oshirishga xizmat qilishi asoslandi.

Eng. - The article examines the accounting of expenditures in public higher education institutions by functional activity segments, the allocation of auxiliary service costs using economically justified criteria, and the disclosure of relevant information in internal management reporting. The study aims to separately identify expenditures related to educational activities, research activities and auxiliary services, to establish activity-based analytical subaccounts within accounts 710000, 730000 and 741000, and to integrate them with segment reporting. The study applies a systems approach, comparison, grouping, economic-statistical analysis, functional cost analysis and elements of Activity-Based Costing (ABC). The structure of financial resources of public higher education institutions and the dynamics of research activity for 2021-2025 were analysed. As a result, analytical subaccounts 710000/1-3, 730000/1-3 and 741000/1-3, a hybrid cost-allocation mechanism integrating ABC and revenue-based approaches, and an internal activity-segment reporting model were proposed. The study concludes that the proposed approach can improve the accuracy, transparency and analytical usefulness of expenditure information in public higher education institutions.

Kalit so'zlar:

Keywords:

❖ *budget hisobi, davlat oliy ta'lim muassasalari, faoliyat segmentlari, analitik subschyotlar, yordamchi xizmatlar, Activity-Based Costing, revenue-based allocation, segment disclosure, moliyaviy hisobot.*

❖ *budget accounting, public higher education institutions, activity segments, analytical subaccounts, auxiliary services, Activity-Based Costing, revenue-based allocation, segment reporting, financial reporting.*

Kirish.

Davlat oliy ta'lim muassasalarida moliyaviy resurslardan foydalanish samaradorligini baholash masalasi oliy ta'lim tizimining moliyaviy mustaqilligi kengayib, daromad manbalari diversifikatsiyalashib borayotgan sharoitda yanada dolzarb tus olmoqda. Oliy ta'lim muassasalari endilikda faqat ta'lim xizmatlarini ko'rsatuvchi tashkilot sifatida emas, balki ilmiy tadqiqot, innovatsiya, grant, xalqaro loyiha va yordamchi xizmatlarni bir vaqtda amalga oshiruvchi ko'p funktsiyali institut sifatida faoliyat yuritmoqda. Bunday sharoitda buxgalteriya hisobining vazifasi faqat mablag'larning sarflanishini qayd etish bilan cheklanib qolmasdan, ularning qaysi faoliyatga xizmat qilganini aniqlash imkonini ham berishi kerak.

O'zbekiston davlat OTMLarida hisob tizimining amaldagi holati budget tasnifi va iqtisodiy elementlar bo'yicha nazoratni ta'minlaydi. Biroq xarajatlarni mehnat haqi, ijtimoiy ajratmalar, moddiy xarajatlar va xizmatlar kabi iqtisodiy elementlar kesimida guruhlash muassasa faoliyatining funksional tuzilmasini to'liq ochib bermaydi.

Tadqiqotning dolzarbligi ikki jarayon bilan kuchayadi. Birinchisi, 2021-2025-yillarda davlat OTMLarining jami moliyaviy resurslari 7 298,7 mlrd so'mdan 18 095,3 mlrd so'mgacha oshgan. Ikkinchisi, ilmiy tadqiqot ishlari hajmi 2021-yildagi 744,6 mlrd so'mdan 2024-yilda 1 243,4 mlrd so'mga yetgan. Resurslar ko'payishi bilan ularni faoliyatlar kesimida kuzatish ehtiyoji ham ortadi.

Maqolaning maqsadi davlat oliy ta'lim muassasalarida xarajatlarni faoliyat segmentlari bo'yicha hisobga olishning analitik modelini asoslash, yordamchi xizmatlar

xarajatlarini taqsimlashning gibrid mexanizmini ko'rsatish va natijalarni ichki segment hisobotiga integratsiyalash bo'yicha ilmiy-amaliy tavsiyalar ishlab chiqishdan iborat.

Tadqiqot gipotezasi shundan iboratki, xarajatlarni funksional segmentlarga ajratish va analitik subschyotlar orqali qayd etish, yordamchi xarajatlarni resurs iste'moli hamda moliyaviy baza asosida taqsimlash va natijalarni segment hisoboti shaklida birlashtirish davlat OTMLarida hisob axborotining tahliliy imkoniyatini oshiradi.

Mavzuga oid adabiyotlar sharhi.

Davlat sektori buxgalteriya hisobini takomillashtirish bo'yicha tadqiqotlarda hisob axborotining nazorat, hisobdorlik va boshqaruv funktsiyalari o'rtasidagi muvozanat muhim yo'nalish sifatida qaraladi. Vale va boshqalar oliy ta'lim muassasalarida boshqaruv hisobi va nazoratiga oid tadqiqotlarni tizimlashtirib, xarajatlar axborotining boshqaruv qarorlaridagi rolini alohida ko'rsatadi [1]. Skinnerup Daniya universitetlari misolida hisobning davlat tashkilotlarini boshqarishdagi rolini tadqiq qilgan [2]. Sonjaya va boshqalar davlat sektori hisob tizimlari va standartlarining moliyaviy shaffoflikka ta'sirini o'rganib, standartlashtirilgan axborot bazasining ahamiyatini asoslaydi [3].

Mahalliy tadqiqotlarda budget tashkilotlari va oliy ta'lim muassasalarida hisob, moliyaviy nazorat va hisobotni takomillashtirish masalalari keng yoritilgan. Jumladan, Ibragimov oliy ta'lim muassasalarida buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni takomillashtirish masalalarini tadqiq qilgan [4], Mehmonov

budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobining nazariy va amaliy jihatlarini yoritgan [5], Ostonokulov budjetdan tashqari mablag'lar hisobi va hisoboti metodologiyasini takomillashtirishga e'tibor qaratgan [6], Norquchqorov davlat sektoridagi OTMLarda smeta ijrosi hisobi va hisobotini takomillashtirish masalasini tadqiq etgan [7].

Shu bilan birga, mavjud tadqiqotlarning katta qismi hisobning umumiy metodologiyasi, smeta ijrosi, moliyaviy nazorat yoki alohida moliyalashtirish manbalariga qaratilgan. Davlat OTMLarida xarajatlarni aynan ta'lim, ilmiy tadqiqot va yordamchi xizmatlar funksional segmentlari bo'yicha ajratish, bilvosita xarajatlarni faoliyatlar o'rtasida iqtisodiy asosda taqsimlash va moliyaviy natijalarni segmentlar kesimida ochib berish masalalari yetarli darajada kompleks ko'rinishda ishlab chiqilmagan. Mazkur ilmiy bo'shliq tadqiqotning asosiy yo'nalishini belgilaydi.

Xorijiy adabiyotlarda boshqaruv hisobi va xarajatlarni faoliyatlar bo'yicha taqsimlashga oid yondashuvlar mavjud bo'lsa-da, ularni O'zbekistonning budjet hisobi tizimiga mexanik ravishda ko'chirish mumkin emas. Shu sababli maqolada mavjud sintetik hisobvaraqlarni saqlagan holda analitik darajani kengaytirish tamoyili tanlandi.

Tadqiqot metodologiyasi.

Tadqiqotning axborot bazasini davlat budjet hisobi va hisobotiga oid me'yoriy hujjatlar, O'zbekiston Respublikasi statistika ma'lumotlari, Oliy ta'lim, fan va innovatsiyalar vazirligi axborotlari, davlat OTMLarining moliyaviy faoliyatiga oid ko'rsatkichlar hamda avtoreferatda umumlashtirilgan ilmiy natijalar tashkil etadi. 2021-2025-yillardagi moliyaviy resurslar tarkibi va ilmiy faoliyat hajmi bo'yicha ma'lumotlar O'zbekiston Respublikasi Milliy statistika qo'mitasi va Oliy ta'lim, fan va innovatsiyalar vazirligi ma'lumotlari asosida keltirilgan.

Tadqiqotda iqtisodiy-statistik tahlil orqali moliyaviy resurslar va ilmiy faoliyat dinamikasi baholandi; qiyosiy tahlil orqali moliyalashtirish tarkibidagi o'zgarishlar aniqlandi; guruhlash usuli orqali xarajatlar uch funksional segmentga ajratildi; funksional xarajatlar tahlili va ABC elementlari yordamida yordamchi xizmatlar xarajatlarini taqsimlash mexanizmi ishlab chiqildi. Analitik modellashtirish esa yangi subschyotlar va segment hisobotini yagona tizimga bog'lash uchun qo'llanildi.

Maqoladagi empirik jadvallarda manbadan olingan raqamlar alohida ko'rsatiladi. ABC va gibrid modelning namunaviy hisob-kitoblari esa muallif ishlanmasi sifatida belgilanadi. Bu ikki turdagi raqamlarni aralashtirmaslik maqolaning metodik aniqligini ta'minlaydi.

Tahlil va natijalar muhokamasi.

1. Davlat OTMLarining moliyaviy resurslari tarkibi va uning hisob tizimiga ta'siri. O'zbekiston Respublikasida oliy ta'lim tizimining izchil kengayib borishi, talabalar kontingentining ortishi hamda ta'lim xizmatlari ko'lamining diversifikatsiyalashuvi davlat oliy ta'lim muassasalarining moliyaviy resurslariga bo'lgan ehtiyojni tobora oshirmoqda. Ta'lim faoliyati bilan bir qatorda ilmiy tadqiqotlar, innovatsion loyihalar, xalqaro hamkorlik, xo'jalik shartnomalari hamda yordamchi xizmatlar hajmining kengayishi moliyalashtirish manbalarining tarkibi, shakllanish mexanizmi va dinamikasini tizimli ravishda tahlil qilishni talab etadi. Shu nuqtayi nazardan, davlat OTMLarida budjet mablag'lari, to'lov-kontrakt tushumlari, rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari, grantlar va boshqa qonuniy manbalar hisobidan shakllanayotgan moliyaviy resurslar hajmini yillar hamda faoliyat yo'nalishlari kesimida o'rganish alohida ahamiyat kasb etadi. Bunday tahlil nafaqat OTMLarning mavjud moliyaviy imkoniyatlarini baholash, balki mablag'lardan foydalanish samaradorligi, xarajatlar tarkibi va

ularning faoliyat segmentlari bo'yicha taqsimlanishini aniqlash imkonini ham beradi. Natijada moliyaviy axborotning aniqligi va tahliliy qiymatini oshirish, analitik hisobni

chuqurlashtirish hamda boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun zarur bo'lgan segmentlashtirilgan hisob va hisobot tizimini takomillashtirish zarurati yuzaga keladi.

1-jadval

Davlat oliy ta'lim muassasalarida moliyaviy resurslar shakllanishining tarkibi va dinamikasi (mln so'm) [8]

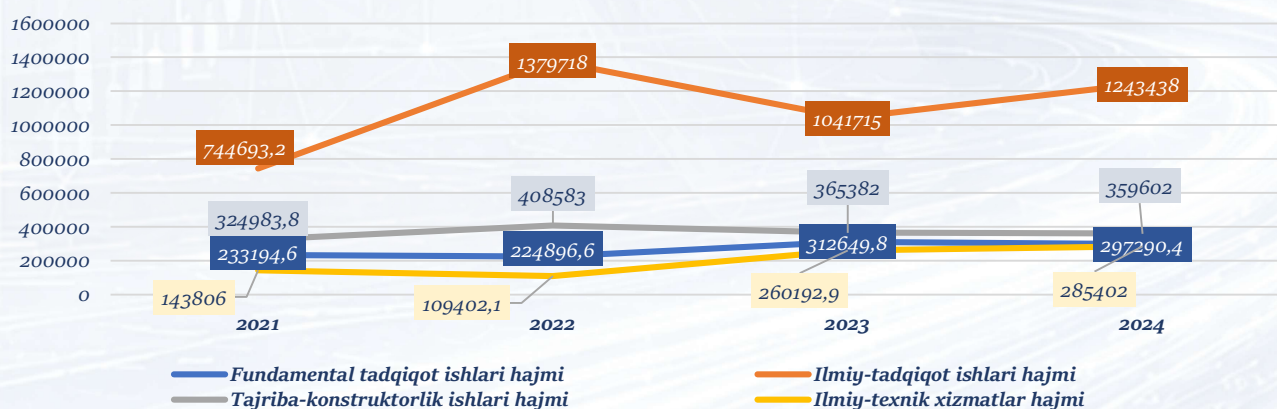
Yil	Budjet	Kontrakt	Rivojlantirish jamg'armasi	Boshqa	Jami	Yillik o'sish, %
2021	1 817 573,1	4 525 710,2	872 676,3	82 780,7	7 298 740,3	—
2022	2 497 789,3	5 868 912,5	640 422,3	162 594,2	9 169 718,3	25,63
2023	4 228 069,1	8 294 924,6	957 178,5	174 045,7	13 654 217,9	48,91
2024	4 989 121,5	9 622 112,5	1 052 896,4	196 671,6	15 860 802,0	16,16
2025	5 787 380,9	11 065 429,4	1 158 186,0	220 272,2	18 231 268,5	14,95

1-jadval ma'lumotlari davlat OTMLarining moliyaviy resurslari tarkibida to'lov-kontrakt tushumlari ustun mavqega ega ekanini ko'rsatadi. 2021-yilda jami resurslarning 62,01 foizi kontrakt tushumlariga to'g'ri kelgan bo'lsa, 2025-yilda bu ko'rsatkich 60,69 foizni tashkil etgan. Shu davrda budjet mablag'larining ulushi 24,90 foizdan 31,74 foizgacha oshgan, rivojlantirish jamg'armasi ulushi esa 11,95 foizdan 6,35 foizgacha pasaygan.

Jami moliyaviy resurslar 2021-yildagi 7 298 740,3 mln so'mdan 2025-yilda 18 231 268,5 mln so'mgacha, ya'ni qariyb 2,48 baravar oshgan. Bunday o'sish hisob tizimida faqat manbalar kesimini emas, resurslarning qaysi faoliyatga yo'naltirilganini ham kuzatishni talab qiladi. Ayniqsa, kontrakt, budjet va rivojlantirish jamg'armasi

mablag'lari bir xil faoliyatga sarflanmasligi mumkin. Demak, moliyalashtirish manbasi bilan bir qatorda funksional faoliyat kesimini ham yuritish boshqaruv axborotining sifatini oshiradi.

2. Ilmiy faoliyat hajmining o'sishi va xarajatlarni funksional segmentlarga ajratish zarurati. Oliy ta'lim tizimining rivojlanishi ta'lim faoliyati bilan bir qatorda ilmiy tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlarining kengayishi bilan ham tavsiflanadi. Shu sababli davlat oliy ta'lim muassasalarida xarajatlarni faqat umumiy iqtisodiy elementlar bo'yicha emas, balki faoliyatning funksional yo'nalishlari kesimida shakllantirish va tahlil qilish zarurati ortib bormoqda. Quyidagi grafikda ilmiy faoliyatning asosiy yo'nalishlari bo'yicha e'lon qilingan statistik ma'lumotlarning yillar kesimidagi dinamikasi keltirilgan.



1-rasm. O'zbekiston Respublikasida bajarilgan ilmiy tadqiqot va ilmiy-texnik xizmatlar hajmi dinamikasi (mln. so'mda) [9]

1-rasmda 2021-2024-yillar bo'yicha fundamental tadqiqotlar, ilmiy tadqiqot ishlari, tajriba-konstruktorlik ishlari hamda ilmiy-texnik xizmatlar hajmining o'zgarishi aks ettirilgan. 2025-yil bo'yicha mazkur ko'rsatkichlarning to'liq va taqqoslanadigan ma'lumotlari tegishli statistika organlari tomonidan rasmiy ravishda e'lon qilinmaganligi sababli tadqiqotga kiritilmadi. Shu bois tahlil faqat mavjud va rasmiy e'lon qilingan ma'lumotlar bilan cheklangan.

Grafik ma'lumotlari ilmiy faoliyat yo'nalishlarida yillar davomida turlicha dinamikani kuzatish mumkinligini ko'rsatadi. Xususan, ilmiy tadqiqot ishlari hajmi 2021-yildagi 744 693,2 mln so'mdan 2022-yilda 1 379 718,0 mln so'mga oshgan, 2023-yilda 1 041 715,0 mln so'mgacha pasaygan va 2024-yilda 1 243 438,0 mln so'mga yetgan. Bu ko'rsatkich ilmiy faoliyatning umumiy hajmida ilmiy tadqiqot ishlarining salmoqli o'rin tutishini ko'rsatadi. Shu bilan birga, grafikdagi raqamlar ilmiy faoliyat xarajatlarining davlat oliy ta'lim muassasalari bo'yicha individual va to'liq xarajat tarkibini ifodalovchi bevosita buxgalteriya ma'lumotlari emas, balki rasmiy statistik ma'lumotlar asosida shakllantirilgan umumlashtirilgan ko'rsatkichlardir. Shuning uchun ushbu ma'lumotlardan OTMlarning alohida faoliyat turlari bo'yicha aniq xarajat summalarini aniqlash uchun foydalanib bo'lmaydi. Grafikning asosiy vazifasi ilmiy faoliyat hajmining umumiy dinamikasi va yo'nalishlar o'rtasidagi farqni ko'rsatishdan iborat.

Mazkur holat tadqiqotning asosiy muammosini yanada yaqqol namoyon etadi: ilmiy faoliyat hajmi oshib borayotgan bo'lsa-da,

statistik umumlashtirilgan ko'rsatkichlar muayyan davlat OTMda xarajatlarning qaysi qismi ta'lim faoliyatiga, qaysi qismi ilmiy tadqiqot faoliyatiga va qaysi qismi yordamchi xizmatlarga tegishli ekanini aniqlash imkonini bermaydi. Shuningdek, alohida oliy ta'lim muassasalari tomonidan ochiq ma'lumotlar va moliyaviy axborotlarning e'lon qilinishi ham mazkur muammoni to'liq bartaraf etmaydi. Chunki ochiq ma'lumotlarning mavjudligi, avvalo, axborotning faoliyat segmentlari, xarajat turlari va ularni shakllantiruvchi resurslar kesimida yetarlicha batafsil va o'zaro taqqoslanadigan shaklda taqdim etilishiga bog'liq. Boshqacha aytganda, ma'lumotlarning ochiqligi bilan ularning boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun yetarliligi bir xil tushuncha emas. Shu sababli davlat OTMlarida xarajatlarni ta'lim, ilmiy tadqiqot va yordamchi xizmatlar kabi funksional segmentlar bo'yicha ichki buxgalteriya hisobida tizimli ravishda shakllantirish va umumlashtirish zarurati yuzaga keladi.

3. Faoliyat segmentlari va analitik hisobvaraqlar modeli. Yuqoridagi tahlil davlat OTMlarida moliyaviy resurslar va ilmiy faoliyat hajmi kengayib borayotgan bir paytda xarajatlarning funksional kesimini kuchaytirish zarurligini ko'rsatdi. Shu asosda tadqiqotda muassasa faoliyatini uch segmentga ajratish taklif qilinadi: ta'lim faoliyati, ilmiy tadqiqot faoliyati va yordamchi xizmatlar. Birinchi segment asosiy ta'lim xizmatlarini, ikkinchi segment ilmiy loyihalar va tadqiqot ishlarini, uchinchi segment esa bir nechta faoliyatga xizmat qiluvchi umumxo'jalik, axborot, kommunal va boshqa yordamchi xizmatlarni qamrab oladi.

2-jadval

Davlat OTMlarida faoliyat turlari bo'yicha taklif etilayotgan analitik hisobvaraqlar tizimi

Amaldagi 2-son BHS bo'yicha	Taklif	Mazmuni	Segment
710 000 - Budget mablag'laridan hisoblangan haqiqiy xarajatlar	710 000/1	Budget mablag'laridan hisoblangan ta'lim faoliyati bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Ta'lim
	710 000/2	Budget mablag'laridan hisoblangan ilmiy tadqiqot faoliyati bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Ilmiy tadqiqot

	710 000/3	Budjet mablag'laridan hisoblangan yordamchi xizmatlar bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Yordamchi xizmatlar
730 000 - Ta'lim muassasalarida o'qitishning to'lov-kontrakt shaklidan tushgan tushumlar hisobidan amalga oshirilgan haqiqiy xarajatlar	730 000/1	Ta'lim muassasalarida o'qitishning to'lov-kontrakt shaklidan tushgan tushumlar hisobidan amalga oshirilgan ta'lim faoliyati bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Ta'lim
	730 000/2	Ta'lim muassasalarida o'qitishning to'lov-kontrakt shaklidan tushgan tushumlar hisobidan amalga oshirilgan ilmiy tadqiqot faoliyati bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Ilmiy tadqiqot
	730 000/3	Ta'lim muassasalarida o'qitishning to'lov-kontrakt shaklidan tushgan tushumlar hisobidan amalga oshirilgan yordamchi xizmatlar bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Yordamchi xizmatlar
741 000 - Budjet tashkilotlarining rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari hisobidan amalga oshirilgan haqiqiy xarajatlar	741 000/1	Budjet tashkilotlarining rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari hisobidan amalga oshirilgan ta'lim faoliyati bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Ta'lim
	741 000/2	Budjet tashkilotlarining rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari hisobidan amalga oshirilgan ilmiy tadqiqot faoliyati bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Ilmiy tadqiqot
	741 000/3	Budjet tashkilotlarining rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari hisobidan amalga oshirilgan yordamchi xizmatlar bo'yicha haqiqiy xarajatlar	Yordamchi xizmatlar

Mazkur modelning muhim jihati – yangi sintetik hisobvaraqlarni yaratish emas, mavjud schyotlar tarkibida analitik darajani kengaytirishdir. Natijada mablag'larning manbasi va faoliyat yo'nalishi bir vaqtning o'zida kuzatiladi. Masalan, 730 000/1 orqali to'lov-kontrakt mablag'lari hisobidan amalga oshirilgan ta'lim faoliyati xarajatlari, 730 000/2 orqali ilmiy tadqiqot faoliyati va 730 000/3 orqali yordamchi xizmatlar bilan bog'liq xarajatlar alohida kuzatiladi.

4. Bilvosita xarajatlarni dastlab umumiy tan olish va keyinchalik taqsimlash. Davlat OTMLarida umumxo'jalik, mehnatga haq to'lash, amortizatsiya, kommunal va boshqa bilvosita xarajatlarning ayrim qismi bir vaqtning o'zida bir nechta faoliyatga xizmat qiladi. Ularni dastlab umumiy haqiqiy xarajat sifatida tan olish, keyin esa iqtisodiy asoslangan mezonlar bo'yicha faoliyat segmentlariga taqsimlash taklif etiladi.

3-jadval

Bilvosita xarajatlarni faoliyat segmentlariga taqsimlash uchun tavsiya etiladigan xarajat drayverlari

Xarajat turi	Asosiy xarajat drayveri
Kommunal xarajatlar	Foydalanilgan maydon / iste'mol hajmi
IT va aloqa	Foydalanuvchilar soni / trafik
Ma'muriy xizmatlar	Mehnat vaqti / xodimlar soni
Bino va inshootlarni saqlash	Foydalanilgan maydon
Transport xizmatlari	Safar yoki xizmatlar soni
Umumiy xo'jalik xarajatlari	Faoliyatga xizmat ko'rsatish hajmi

Izoh: muallifning ABC yondashuvini davlat OTMLariga moslashtirish bo'yicha metodik taklifi.

Xarajat drayverini tanlashda uning xarajatlar bilan sabab-oqibat bog'liqligi asosiy mezon bo'lishi lozim. Masalan, kommunal

xarajatlarni faqat xodimlar soniga teng taqsimlash binolar maydoni keskin farq qiladigan OTMLarda noto'g'ri natija berishi

mumkin. Aksincha, foydalanilgan maydon yoki amaldagi iste'mol ko'rsatkichlari resurs sarfini yaxshiroq ifodalashi mumkin. Shu sababli ABC yondashuvi yordamchi xizmatlar xarajatlarining iqtisodiy asoslanganligini oshiradi.

5. ABC va revenue-based yondashuvlarni integratsiyalovchi gibril mexanizm. ABC usulining ustunligi resurs iste'molini faoliyatlar bo'yicha farqlashidir. Biroq davlat OTMlarida faoliyatlarning moliyaviy hajmi ham xarajatlarni boshqarishda muhim omil

hisoblanadi. Shu sababli tadqiqotda ABC va revenue-based yondashuvlarni birlashtirish taklif qilinadi. Yordamchi xizmatlar xarajatlarini taqsimlash modeli quyidagicha ifodalanadi:

$$X_i = \alpha \times ABC_i + \beta \times Revenue_i, \alpha + \beta = 1$$

Bu yerda X_i — i-segmentga taqsimlanadigan yordamchi xizmatlar xarajati; ABC_i — resurs iste'moli asosidagi ulush; $Revenue_i$ — tegishli faoliyatning daromad yoki moliyaviy resurslar bazasidagi ulushi; α va β — ikki yondashuvning og'irlik koeffitsientlari.

4-jadval

Gibril taqsimlash mexanizmining namunaviy hisob-kitobi

Ko'rsatkich	Ta'lim	Ilmiy tadqiqot	Jami
ABC ulushi, %	56,75	43,25	100,00
Revenue ulushi, %	80,00	20,00	100,00
α	0,50	0,50	1,00
β	0,50	0,50	1,00
Gibril ulush, %	68,375	31,625	100,000

Izoh: Namunaviy modelda ABC va daromad bazalari asoslangan gibril mexanizmning matematik ishlashini ko'rsatish uchun qo'llanilgan.

4-jadvalda muvozanatli ssenariy $\alpha=0,50$ va $\beta=0,50$ qilib olingan. Shunda ta'lim segmentining gibril ulushi $(0,50 \times 56,75) + (0,50 \times 80,00) = 68,375$ foizni, ilmiy tadqiqot segmentining ulushi esa $(0,50 \times 43,25) + (0,50 \times 20,00) = 31,625$ foizni tashkil etadi. Ushbu hisob-kitobda pul summasi emas, taqsimlash ulushi ko'rsatilgan. Shu sababli model real OTMdagi yordamchi xizmatlar xarajatlarining haqiqiy summasiga qo'llanganda, mazkur ulushlar tegishli xarajat bazasiga ko'paytiriladi.

Gibril mexanizmning afzalligi shundaki, universitet boshqaruvi strategik vaziyatga qarab α va β koeffitsientlarini o'zgartirishi mumkin. Resurs iste'moli asosiy mezon bo'lsa, α oshiriladi; moliyaviy hajm va daromad salohiyatining roli kuchaysa, β oshiriladi. Biroq koeffitsientlar subyektiv belgilanmasligi, ularni faoliyatning xususiyatlari, ma'lumotlar sifati va universitetning rivojlanish bosqichi bilan asoslash lozim.

6. University 1.0-5.0 modeli va taqsimlash koeffitsientlarini moslashtirish. University 1.0-5.0 modeli hisob tizimining oddiy smeta ijrosidan raqamlashtirilgan, prognozli va moliyaviy-nomoliyaviy integratsiyalashgan hisobotga tomon rivojlanishini ifodalaydi. Shu nuqtayi nazardan gibril taqsimlash koeffitsientlari ham doimiy bo'lishi shart emas. Universitetning rivojlanish bosqichi murakkablashgani sari faoliyatlarning resurs iste'molini aniqroq o'lchash, shuningdek ko'p mezonli boshqaruv tahlilini joriy etish zarurati kuchayadi.

7. Faoliyat segmentlari bo'yicha hisobot axborotini shakllantirish va moliyaviy hisobotda ochib berish. Universitet faoliyatining rivojlanish darajasi va funksional yo'nalishlarining kengayishi natijasida buxgalteriya hisobida shakllantiriladigan axborotning boshqaruv ehtiyojlariga mosligi muhim ahamiyat kasb etadi. Ayniqsa, ta'lim, ilmiy tadqiqot va yordamchi xizmatlar bo'yicha xarajatlal alohida analitik hisobga olingan

sharoitda ushbu ma'lumotlarni rahbariyat uchun yagona va tushunarli ko'rinishda umumlashtirish zarurati yuzaga keladi. Shu sababli tadqiqotda shakllantirilgan segmentlar bo'yicha axborotdan, avvalo, ichki boshqaruv maqsadlarida foydalanishga yo'naltirilgan hisobot shaklini ishlab chiqish taklif etildi. Bunday hisobot shakli orqali rahbariyat har bir faoliyat yo'nalishining moliyalashtirish manbalari, daromadlari, xarajatlari va yakuniy natijalarini o'zaro taqqoslash imkoniyatiga ega

bo'ladi. Natijada buxgalteriya hisobida shakllangan analitik ma'lumotlar bevosita boshqaruv qarorlarini qabul qilish jarayoniga yo'naltiriladi.

Yuqoridagi yondashuvni amaliy jihatdan ifodalash uchun davlat oliy ta'lim muassasasida ichki boshqaruv maqsadlarida foydalanish mumkin bo'lgan faoliyat segmentlari bo'yicha hisobotning namunaviy shakli ishlab chiqildi (5-jadval).

5-jadval

Davlat oliy ta'lim muassasalarida ichki boshqaruv maqsadlarida xarajatlarni faoliyat yo'nalishlari bo'yicha aks ettiruvchi hisobot shakli

Ko'rsatkich	Ta'lim	Ilmiy	Yordamchi
Daromadlar	48 200	8 200	4 600
Budjetdan moliyalashtirish	18 500	4 200	2 300
Oliy ta'lim tashkilotlarida o'qitishning to'lov-kontrakt mablag'lari bo'yicha hisoblangan daromadlar	25 400	-	-
Budjet tashkilotlarining rivojlantirish jamg'armasi bo'yicha hisoblangan daromadlari	3 200	1 400	800
Budjet tashkilotlarining qonunchilik hujjatlariga muvofiq boshqa turdagi hisoblangan daromadlari	1 100	2 600	1 500
Xarajatlar	43 000	7 200	3 900
Budjet mablag'laridan hisoblangan haqiqiy xarajatlar	17 300	3 900	2 100
Davlat ta'lim tashkilotlarida o'qitishning to'lov-kontrakt shaklidan tushgan tushumlar hisobidan amalga oshirilgan haqiqiy xarajatlar	22 100	-	-
Budjet tashkilotlarining rivojlantirish jamg'armasi mablag'lari hisobidan amalga oshirilgan haqiqiy xarajatlar	2 700	1 200	600
Boshqa daromadlar bo'yicha haqiqiy xarajatlar	900	2 100	1 200
Segment natijasi	5 200	1 000	700
Ulushi (%)	79,0	13,4	7,6

Izoh: Jadvaldagi ko'rsatkichlar muallif tomonidan ilmiy-amaliy tahlil maqsadida shartli ravishda shakllantirilgan.

Jadvalda keltirilgan shakl moliyaviy hisobotning rasmiy shaklini almashtirish uchun emas, balki davlat oliy ta'lim muassasasi rahbariyati tomonidan ichki boshqaruv qarorlarini qabul qilishda foydalanish uchun mo'ljallangan. Unda ta'lim, ilmiy tadqiqot va yordamchi xizmatlar bo'yicha moliyalashtirish manbalari, daromadlar, xarajatlar hamda

segment natijalari birgalikda aks ettiriladi. Mazkur shakldan foydalanish orqali rahbariyat faoliyat segmentlarining moliyaviy yuklamasi va natijalarini taqqoslash, xarajatlarning shakllanish sabablarini aniqlash, resurslarni qayta taqsimlash va kelgusidagi moliyaviy qarorlarni asoslash imkoniyatiga ega bo'ladi. Shu jihatdan, taklif etilayotgan segment

hisoboti moliyaviy hisobotga qo'shimcha rasmiy shakl sifatida emas, balki analitik buxgalteriya ma'lumotlari asosida shakllantiriladigan ichki boshqaruv vositasi sifatida qaraladi.

Xulosa va takliflar.

Tadqiqot natijalari davlat oliy ta'lim muassasalarida faoliyat turlarining kengayishi va moliyalashtirish manbalarining diversifikatsiyalashuvi sharoitida xarajatlarni umumlashtirilgan ko'rinishda aks ettirish ularning real faoliyat yo'nalishlari bo'yicha shakllanishini yetarli darajada baholash imkonini bermasligini ko'rsatdi. Ayniqsa, mavjud ochiq va statistik ma'lumotlar umumiy moliyaviy holatni ifodalasa-da, ta'lim, ilmiy tadqiqot va yordamchi xizmatlar bo'yicha xarajatlarning aniq tarkibini boshqaruv nuqtayi nazaridan baholash uchun yetarli emas. Shu sababli davlat OTMLarida xarajatlarni faoliyat segmentlari bo'yicha shakllantirish va ushbu axborotni ichki boshqaruv qarorlariga yo'naltirish zarur degan xulosaga kelindi.

Mazkur muammoni hal etish uchun xarajatlarni ta'lim faoliyati, ilmiy tadqiqot faoliyati va yordamchi xizmatlar segmentlariga

ajratish hamda 710000/1-3, 730000/1-3 va 741000/1-3 analitik hisobvaraqlarini yuritish taklif etildi. Yordamchi xizmatlar xarajatlarini taqsimlashda esa ABC va revenue-based yondashuvlarni birlashtiruvchi gibrid mexanizm ishlab chiqildi. Ushbu mexanizm xarajatlarni taqsimlashda resurslarning real iste'moli bilan faoliyatlarining moliyaviy hajmini birgalikda hisobga olish imkonini beradi.

Tadqiqotning yakuniy natijasi sifatida faoliyat segmentlari bo'yicha shakllantirilgan ma'lumotlarni ichki boshqaruv maqsadlarida qo'llashga mo'ljallangan hisobot shakli taklif etildi. Mazkur yondashuv rahbariyatga har bir faoliyat yo'nalishi bo'yicha moliyalashtirish manbalari, xarajatlar va natijalarni taqqoslash, resurslardan foydalanish samaradorligini baholash hamda xarajatlarni boshqarish bo'yicha asoslangan qarorlar qabul qilish imkonini beradi. Shunday qilib, tadqiqotning asosiy natijasi davlat OTMLarida mavjud buxgalteriya hisobi tizimini tubdan o'zgartirmagan holda, uning analitik imkoniyatlarini faoliyat segmentlari, gibrid xarajatlar taqsimoti va ichki boshqaruv hisoboti orqali kengaytirishdan iborat.

Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati:

1. Vale J., Amaral J., Abrantes L., Leal C., Silva R. *Management Accounting and Control in Higher Education Institutions: A Systematic Literature Review // Administrative Sciences.* – 2022. – Vol. 12. – No. 1. – Art. 14. – P. 1–22. – DOI: 10.3390/admsci12010014.
2. Skinnerup T. H. *The Role of Accounting in Governing Public Organizations: The Case of the Danish University Sector: PhD thesis.* – Frederiksberg: Copenhagen Business School, 2024. – 256 p. – (PhD Series; No. 27.2024). – DOI: 10.22439/phd.27.2024.
3. Sonjaya Y., Prasetianingrum S., Auliyah I., Labo I. A. *Implementation of Public Sector Accounting Systems and Standards in Improving Financial Transparency // Advances in Applied Accounting Research.* – 2025. – Vol. 3. – No. 1. – P. 1–13. – DOI: 10.60079/aaar.v3i1.420.
4. Ibragimov K.Sh. *Budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni takomillashtirish (oliy ta'lim muassasalari misolida): iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (PhD) dissertatsiyasi avtoreferati.* – Toshkent: Toshkent moliya instituti, 2018. – 54 b.
5. Mehmonov S.U. *Budjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi: nazariya va amaliyot: monografiya.* – Toshkent: Iqtisod-moliya, 2016. – 136 b.
6. Ostonokulov A.A. *Budjet tashkilotlarining budjetdan tashqari mablag'lari hisobi va hisoboti metodologiyasini takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari doktori (DSc) dissertatsiyasi avtoreferati.* – Toshkent: Davr matbuot savdo, 2021. – 72 b.

7. Norquchqorov A. Z. Davlat sektoridagi oliy ta'lim muassasalarda smetalar ijrosi hisobi va hisobotini takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (PhD) dissertatsiyasi avtoreferati. – Toshkent: Mashhur-press, 2025.

8. O'zbekiston Respublikasi Oliy ta'lim, fan va innovatsiyalar vazirligi. Davlat oliy ta'lim muassasalarining moliyaviy ma'lumotlari (2021–2025-yillar): idoraviy ma'lumotlar to'plami.

9. O'zbekiston Respublikasi Milliy statistika qo'mitasi. Ilmiy faoliyat bo'yicha statistik ma'lumotlar.