

**ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ  
ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ  
DSc.3/10.12.2019.I.16.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ  
ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ БАНК-МОЛИЯ АКАДЕМИЯСИ**

**ШАНАСИРОВА НОДИРА АБДУЛЛАЕВНА**

**СОҒЛИҚНИ САҚЛАШ МУАССАСАЛАРИДА ХАРАЖАТЛАР  
ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 – «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит»**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси  
АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент – 2022**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD)  
диссертацияси автореферати мундарижаси**

**Оглавление автореферата диссертации доктора философии (PhD) по  
экономическим наукам**

**Content of dissertation abstract of doctor of philosophy (PhD) on  
economical sciences**

**Шанасирова Нодира Абдуллаевна**

Соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудитини  
такомиллаштириш.....

3

**Шанасырова Нодира Абдуллаевна**

Совершенствование учета и аудита расходов в учреждениях  
здравоохранения .....

21

**Shanasirova Nodira Abdullayevna**

Improving accounting and audit of expenses at healthcare institutions  
.....

39

**Эълон қилинган ишлар рўйхати**

Список опубликованных работ

List of published works .....

44

**ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ  
ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ  
DSc.3/10.12.2019.I.16.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ  
ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ БАНК-МОЛИЯ АКАДЕМИЯСИ**

**ШАНАСИРОВА НОДИРА АБДУЛЛАЕВНА**

**СОҒЛИҚНИ САҚЛАШ МУАССАСАЛАРИДА ХАРАЖАТЛАР  
ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 – «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит»**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси**

**АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент – 2022**

Фалсафа доктори (PhD) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссияси томонидан В2017.2.PhD/Iqt391 рақам билан рўйхатга олинган.

Диссертация иши Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академиясида бажарилган.  
Диссертация автореферати уч тилда (Ўзбек, рус, инглиз (резюме) Илмий кенгаш вебсаҳифаси ([www.tsue.uz](http://www.tsue.uz)) ва «ZiyoNet» ахборот-таълим порталига ([www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz)) жойлаштирилган.

**Илмий раҳбар:** **Каримов Незматулла Фатхуллаевич**  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Расмий оппонентлар:** **Холбеков Расул Олимович**  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Мамадияров Дилшод Уралович**  
иқтисодиёт фанлари номзоди, доцент

**Ётақчи ташкилот:** **Тошкент молия институти**

Диссертация ҳимояси Тошкент давлат иқтисодиёт университети ҳузуридаги илмий даражалар берувчи DSc.03/30.01.2021.1.16.03 рақамли Илмий кенгашнинг 2022 йил 21 май соат 10<sup>00</sup> даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100066, Тошкент шаҳри, Ислоҳ Каримов кўчаси, 49-уй. Тел: (99871) 239-28-72; факс: (99871) 239-01-49, (99871) 239-43-51. e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

Диссертация билан Тошкент давлат иқтисодиёт университетининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (1131 рақами билан рўйхатга олинган). Манзил: 100066, Тошкент шаҳри, Ислоҳ Каримов кўчаси, 49-уй, Тел: (99871) 239-28-72; 239-01-49. факс: (99871) 239-43-51, e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

Диссертация автореферати 2022 йил «4 май» кuni тарқатилди.  
(2022 йил «7 май» даги 12 рақамли реестр баённомаси).



**Н.Х. Жумаев**  
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш раиси, и.ф.д., профессор

**Б.Т. Бердияров**  
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш котиби, и.ф.д., профессор

**С.К. Худойкулов**  
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш қўшмадаги илмий семинар раиси, и.ф.д., доцент

## КИРИШ (фалсафа доктори (PhD) диссертацияси аннотацияси)

**Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати.** Жаҳонда соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва унинг назоратига бағишланган илмий тадқиқотлар таҳлилида, ресурсларни тўғри тақсимлаш, харажатлар ҳисобини юритиш ҳамда бошқарув ҳисобини самарали ташкил қилиш орқали тиббий хизматлар сифати ва самарадорлигини оширишга эришилган. Сўнгги йилларда соғлиқни сақлаш тизимида харажатлар ҳисобини шаффоф ва аниқ юритиш мақсадида сезиларли ишлар амалга оширилмоқда. Жумладан, “ҳар бир бемор учун қилинган харажатларни тўғри ҳисоблаш, умумий харажатларни харажат объектлари ўртасида тақсимлаш, техника ва технология харажатларини калькуляция моддалари бўйича таннархга олиб бориш бўйича тизимли ишлар амалга оширилиб, кўрсатилган тиббий хизматларга билвосита ва харажатлар ҳисобини юритиш бўйича хулосалар шакллантирилган”<sup>1</sup>. Умуман, соғлиқни сақлаш муассасаларида маблағларнинг шаклланиши ва сарфланишини назорат қилиш, жумладан, ички аудитни самарали ташкил қилиш бугунги кунда муҳим масалаларидан бири ҳисобланади.

Дунё амалиётида соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисобини юритиш, кўрсатилган хизматлар таннархига харажатларни тақсимлаш, ресурслар ҳисобини юритиш, харажатларни келтириб чиқарувчи омилларни тўғри аниқлаш, миқдорлар билан боғлиқ харажатларни оптималлаштириш, операция ва даволашга кетган вақт ва реал ресурслар сарфи бўйича алоҳида ҳисоб юритиш, операция (даволаш)га тайёрлагунча бўлган стандарт харажатлар ҳамда операция (даволаш) харажатлари ҳисобини оптималлаштириш бўйича илмий тадқиқот ишлари олиб борилмоқда. Айни пайтда, короновирус билан касалланган ҳар бир беморга сарфланадиган харажатларни оптималлаштириш, харажатларни объектлар ўртасида тўғри тақсимлаш ҳамда назоратини юритиш бўйича тизимли тадқиқотлар олиб борилмоқда.

Ўзбекистонда сўнгги йилларда соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит, молиявий назорат ҳамда бухгалтерия ҳисобини юритиш бўйича кенг қамровли чора-тадбирлар амалга оширилмоқда. Республикада соғлиқни сақлаш муассасаларида маблағларнинг шаклланиши ва сарфланишини назорат қилиш, харажатларни калькуляция моддалари бўйича тўғри тақсимлаш, аудитни самарали ташкил қилиш бугунги кунда асосий масалалардан бири ҳисобланади. Шу боис, ташкилотларда “бухгалтерия (бюджет) ҳисоби юритилишини, молиявий ҳисоботларнинг ҳаққонийлигини, молиявий ресурслардан мақсадли ва қонуний фойдаланилганлигини ҳамда даромадларнинг тўлиқлигини, шунингдек, молиявий операцияларнинг

---

<sup>1</sup> Health system efficiency. How to make measurement matter for policy and management. Copenhagen: WHO Regional Office for Europe, 2016.

конунийлигини баҳолашни назарда тутувчи молиявий аудит” ўтказиш”<sup>2</sup> вазифаси белгиланган. Бу эса, соғлиқни сақлаш муассасалари бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш заруратини келтириб чиқаради.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 27 августдаги ПФ-6300-сон “Давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони, 2017 йил 21 августдаги ПҚ-3231-сон “Таълим ва тиббиёт муассасаларини молиялаштириш механизминини ҳамда давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш тўғрисида”ги, 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги, ҳамда Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2021 йил 5 майдаги 280-сон “Ички аудит хизмати ходимларини тайёрлаш тизимини такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори ҳамда мавзуга оид бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга ушбу диссертацион тадқиқот муайян даражада хизмат қилади.

**Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланиши устувор йўналишларига мослиги.** Мазкур диссертация республика фан ва технологиялар ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ҳамда маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишига доирасида бажарилган.

**Муаммонинг ўрганилганлик даражаси.** соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришда хорижий давлатлар иқтисодчи олимларидан В.Д. Андреев, Э.А. Аренс, А.М. Богомолов, Т. Собуа, А.В. Федотов, А.А. Ушаков, Л.П. Курочкина, Н.А. Рябконь, В.В. Авдеев, А.Л. Колесник кабиларнинг илмий ишлари эътиборга лойиқдир<sup>3</sup>. Республикамиз иқтисодчи олимларидан А.К. Ибрагимов, А.А. Каримов, Н.Ф. Каримов, Б.Қ. Ҳамдамов, К.Б. Аҳмеджонов, А.Н. Тураев, Б.Б. Сугирбоева, Б.И. Тўйинов, С.У. Меҳмоновлар илмий асарларида харажатлар ҳисоби ва аудитнинг айрим муаммолари ва ташкилий жиҳатлари тадқиқ этилган<sup>4</sup>. Юқорида қайд этилган иқтисодчилар томонидан соғлиқни сақлаш

<sup>2</sup> “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 27 августдаги ПФ-6300-сон “Давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони.

<sup>3</sup> Андреев В.Д. Внутренний аудит. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.; Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Пер. с англ. Гл. ред. серии. UNCTC проф. Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.; Богомолов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.; Собуа Т. Организация и методика внутреннего аудита хозяйствующих субъектов. Автореф. дисс. на соиск. ученой степени к.э.н. Воронеж. 2009. – 23 с.; Федотов А.В. Бухгалтерский учет и контроль расходов по содержанию государственных учреждений здравоохранения Краснодарского края [Электронный ресурс]: дис. ... канд. экон. наук: Москва -2007, Ушаков А.А. “Бухгалтерский учет и аудит эффективности использования средств муниципальных учреждений здравоохранения” диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону -2012, Рябконь Н.А. “Организация бухгалтерского учета доходов и расходов в учреждениях здравоохранения в условиях смешанного финансирования” диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук.-2009, Авдеев В.В. Учет и налогообложение в рамках обязательного медицинского страхования 2010-24-28с. Колесник А.Л. Организация и методика проведения внутреннего аудита распорядителями средств федерального бюджета. Дисс. к.э.н. Москва. 2017. С-45.

<sup>4</sup> Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлар ҳисоби, аудити ва қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2002. – 41 б.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида

муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш масалалари тадқиқ қилинмаган. Шу боис, соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудитини ташкил қилиш, уни такомиллаштириш илмий-амалий аҳамиятга эга бўлиб, диссертация мавзусини танлаш ва йўналишини белгилашга асос бўлиб хизмат қилади.

**Тадқиқотнинг диссертация бажарилган олий таълим ёки илмий-тадқиқот муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги.** Диссертация тадқиқоти Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академиясининг “Жаҳон иқтисодиётининг глобаллашуви ва Ўзбекистон Республикаси иқтисодиётининг барқарор ривожланиши шароитида банк-молия, солиқ, ва инвестиция фаолиятини модернизациялаш муаммоларини илмий ишлаб чиқиш” мавзусидаги илмий-тадқиқот ишларига мувофиқ равишда бажарилган.

**Тадқиқотнинг мақсади** соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

**Тадқиқотнинг вазифалари:**

амалдаги ҳолатни ўрганган ҳолда ички аудит хизматининг мақсади, вазифаси ва функцияларидан келиб чиқиб ташкил этиш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

соғлиқни сақлаш муассасаларида дори-дармон воситаларини бухгалтерия ҳисобини юритиш ва назоратини ташкил этиш бўйича ўрганишлар ўтказиш, таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқиш;

бюджет маблағлари ва пулли хизматлардан тушган маблағлар ҳисобини ҳамда аудитини такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

тиббиёт муассасаларида асосий воситаларни тугатиш қиймати нормасини ўрганиш ва нормани белгилаш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

асосий воситалар билан боғлиқ харажатларни оптималлаштириш мақсадида тиббиёт муассасасида фойдаланиладиган асосий воситаларни гуруҳларга ажратиш орқали ҳисобини юритиш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

тиббиёт муассасаларининг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда, асосий воситаларни доимий янгилаб бориш ҳамда реал қолдиқ қийматини аниқлаш, маънавий эскириш ҳисобини юритиш мақсадида тугатиш қийматини нормалари бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш;

ички аудит дастури ва унинг таркибини ўрганиш асосида такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

---

ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш муаммолари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2007. – 36 б.; Ҳамдамов Б.К. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2007. – 33 б.; Аҳмеджанов К.Б. Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида ички аудит методологиясини такомиллаштириш. И.ф.д. дисс. автореф. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2016. - 76 б. Тураев А.Н. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудитни ташкил этиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш. . И.ф.д. дисс. автореферати. - Тошкент, 2019. 276. Тўйинов Б. И. Олий таълим ташкилотларида ички аудитни қўллашнинг услубий жиҳатлари. “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий электрон журнали. № 3, июнь, 2018.1-8 бет. Меҳмонов С.У. Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби: назария ва амалиёт – Т.: Iqtisod va moliya. 2016. 136 б

соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит хизматининг ҳисобдорлиги бўйича ўрганишлар асосида асосланган таклиф ва тавсиялар шакллантиришдан иборат.

**Тадқиқотнинг объекти** сифатида Ўзбекистон Республикаси Республика ихтисослаштирилган илмий амалий травматология ва ортопедия тиббиёт маркази, Республика ихтисослаштирилган кардиология маркази, Невро-Мед Сервис ва Medik-AS хусусий клиникаси фаолиятлари олинган.

**Тадқиқотнинг предмети** соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш жараёнида юзага келадиган молиявий иқтисодий муносабатларни ташкил этади.

**Тадқиқотнинг усуллари.** Диссертация ишида илмий абстракциялаш, мантикий фикрлаш, қиёсий таҳлил, монографик тадқиқот, маълумотларни гуруҳлаш, таққослаш усулларида фойдаланилган.

**Тадқиқотнинг илмий янгилиги** қуйидагилардан иборат:

соғлиқни сақлаш муассасаларида дори-дармон воситаларини бухгалтерия ҳисобини юритиш ва назоратини ташкил этиш нуқтаи назаридан ишлатилмай қолган, сақланиш муддати тугаган дори-дармон воситалари бўйича йўқотишларни давр харажатларида акс эттиришнинг мақсадга мувофиқлиги асосланган;

соғлиқни сақлаш муассасаларида дори-дармон воситаларини турига қараб табиий йўқотиш нормасини 3-5 фоизда белгилаш таклиф этилган;

соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ҳамда молиявий назорат хизматларини алоҳида ташкил этиш ҳамда ички аудит хизмати бюджет маблағлари билан биргаликда бюджетдан ташқари маблағлар бўйича ҳам аудит ҳулосасини беришнинг мақсадга мувофиқлиги асосланган;

тиббиёт муассасаларида фойдаланиладиган тиббий ускуналарнинг маънавий эскиришини ҳисобга олган ҳолда уларнинг тугатиш қийматини 10 фоиз этиб белгилаш таклиф этилган.

**Тадқиқотнинг амалий натижаси** қуйидагилардан иборат:

пулли хизмат кўрсатадиган тиббиёт муассасалари асосий воситаларига амортизация ҳисоблашнинг камайиб боровчи қолдиқли, бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб амортизациялаш усуллари қўллаш таклиф этилган.

ички аудит дастурида бюджет маблағлари ва улар бўйича ҳулоса бериш билан бирга бюджетдан ташқари маблағлар ҳамда уларнинг кирими ва ишлатилиши ҳолатини текшириш бўйича алоҳида банд киритиш мақсадга мувофиқлиги таклиф этилган;

тиббиёт соҳасидаги асосий воситаларни маънавий эскиришини ҳисоблаш учун улар фақат тиббиёт муассасасида фойдаланиладиган ва умумфойдаланиладиган каби гуруҳларга бўлиш орқали ҳисобини юритиш таклифи асосланган;

асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш усуллари қўллаш, асосий воситаларни тугатиш қийматини белгилаш тизимини йўлга қўйиш таклифи амалиётга жорий қилиниши таклиф этилган.



**Олинган натижаларнинг ишончлилиги.** Тадқиқот натижаларининг таҳлил жараёнида Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги, Ўзбекистон Республикаси Давлат статистика қўмитасининг расмий маълумотларидан, муайян меъёрий ҳужжатлар, тегишли идора ва ташкилотларнинг ҳисоботлари, Ўзбекистон Республикаси Республика ихтисослаштирилган илмий амалий травмотология ва ортопедия тиббиёт маркази, Республика ихтисослаштирилган кардиология маркази, Невро-Мед Сервис, Medik-AS хусусий клиникаси амалиётларида жорий этилганлиги билан белгиланади.

**Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти.** Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудити ҳамда молиявий назорат хизматини такомиллаштиришга оид илмий тадқиқот ишларини амалга оширишда илмий-услубий асос сифатида фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудити ҳамда молиявий назорат хизматини такомиллаштириш, шунингдек, мустақил илмий тадқиқотлар олиб бориш, илмий лойиҳа, олий ўқув юртларида «Бухгалтерия ҳисоби», «Аудит», «Иқтисодий таҳлил», «Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисоби» сингари фанларнинг ўқув дастурини ишлаб чиқиш ва унинг амалий базасини мустаҳкамлаш мумкинлиги билан изоҳланади.

**Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши.** Соғлиқни сақлаш муассасалари харажатлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш бўйича олинган илмий натижалар асосида:

соғлиқни сақлаш муассасаларида дори-дармон воситаларини бухгалтерия ҳисобини юритиш ва назоратини ташкил этиш нуқтаи назаридан ишлатилмай қолган, сақланиш муддати тугаган дори-дармон воситалари бўйича йўқотишларни давр харажатларида акс эттиришнинг мақсадга мувофиқлиги таклифи Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2020 йил 25 июндаги 12-сон буйруғи билан амалиётга жорий этилган (Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2021 йил 6 июлдаги 08-09/7608-сон маълумотномаси). Бунинг натижасида яроқлилиқ муддати тугаган дори-дармонлардан йўқотишларни бухгалтерия ҳисобига харажат сифатида тан олиш ва шу асосда ҳисобдан чиқариш таъминлаган;

соғлиқни сақлаш муассасаларида дори-дармон воситаларини турига қараб табиий йўқотиш нормасини 3-5 фоизда белгилаш таклифи Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2020 йил 25 июндаги 12-сон буйруғи билан амалиётга жорий этилган (Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2021 йил 6 июлдаги 08-09/7608-сон маълумотномаси). Ушбу таклифнинг амалиётга жорий этилиши натижасида амалиётда қўлланилиши натижада муддати ўтиш эҳтимоли мавжуд бўлган дори-дармонлар камайиши ҳисобига харажатлар 3% камайишига эришилган;

соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ҳамда молиявий назорат хизматларини алоҳида ташкил этиш ҳамда ички аудит хизмати бюджет маблағлари билан биргаликда бюджетдан ташқари маблағлар бўйича ҳам

аудит хулосасини бериш таклифи Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2020 йил 25 июндаги 12-сон буйруғи билан амалиётга жорий этилган (Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2021 йил 6 июлдаги 08-09/7608-сон маълумотномаси). Натижада ички аудит ҳамда молиявий назорат хизматлари томонидан кўрсатиладиган хизматлар алоҳида бўлиши таъминланиб, ички аудит хизмати алоҳида ташкил қилиниши таъминланган, шунингдек тиббий хизматдан тушган маблағлар назорати шаффофлиги оширилган ҳамда бюджет маблағи ва бошқа маблағларни ички аудитдан ўтказиш самарадорлиги таъминланган;

тиббиёт муассасаларида фойдаланиладиган тиббий ускуналарнинг маънавий эскиришини ҳисобга олган ҳолда уларнинг тугатиш қийматини 10 фоиз этиб белгилаш таклифи Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2020 йил 25 июндаги 12-сон буйруғи билан амалиётга жорий этилган (Ўзбекистон Республикаси соғлиқни сақлаш вазирлигининг 2021 йил 6 июлдаги 08-09/7608-сон маълумотномаси). Натижада, муассаса асосий воситаларни жисмоний эскириши билан бирга уларни маънавий эскириши ҳисобини юритиш йўлга қўйилган, амортизация харажатларининг 5% камайишига олиб келиши билан бирга, фойдали хизмат муддати тугагандан кейинги реал қийматини шакллантириш имконияти яратилган.

**Тадқиқот натижаларининг апробацияси.** Тадқиқот натижалари 2 та халқаро, 5 та республика илмий-амалий анжуманларида муҳокамадан ўтказилган.

**Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги.** Диссертация иши бўйича жами 17 та илмий иш, шу жумладан, 1 та монография, Ўзбекистон Республикаси Олий аттестацияси комиссияси томонидан тавсия этилган маҳаллий илмий нашрларда 6 та, Scopus базасига киритилган журналларда 2 та, нуфузли хорижий журналларда 2 та илмий мақола, илмий-амалий конференцияларда 6 та маъруза ва тезислар нашр этилган.

**Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми.** Диссертация таркиби кириш, учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат. Диссертация матнининг асосий ҳажми 130 бетни ташкил этади.

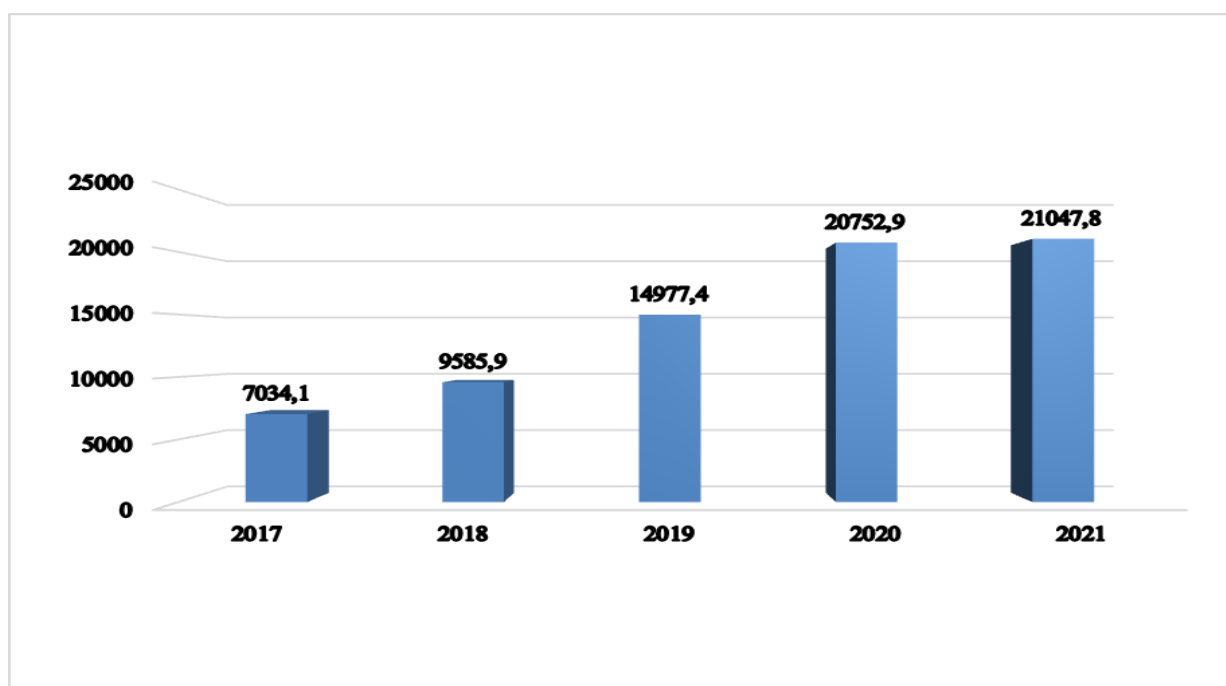
## **ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ**

Диссертациянинг **кириш** қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва зарурати асосланган, тадқиқотнинг мақсади ва вазифалари, объекти ва предмети тавсифланган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган, илмий янгилиги ва амалий натижалари баён қилиниб, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти ёритиб берилган, тадқиқот натижаларини амалиётга жорий этиш, нашр этилган ишлар ва диссертация тузилиши бўйича маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг «Соғлиқни сақлаш муассасаларида бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг ўзига хос хусусиятлари» деб номланган

биринчи бобида Соғлиқни сақлаш муассасаларида бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг ўзига хос хусусиятлари, соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар таркиби ва унинг шаклланишини ўзига хослиги ҳамда соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ва молиявий назоратни ташкил этишнинг назарий-ҳуқуқий асослари ўрганилган.

Республикада соғлиқни сақлаш муассасаларига давлат томонидан ажратилаётган маблағлар йилдан - йилга ортиб бориб, соғлом турмуш ва аҳоли фаровонлигининг ўсишига хизмат қилмоқда (1-расм).



**1-расм. Соғлиқни сақлаш тизимига давлат томонидан ажратилган маблағлар сарфи (млрд.сўм)<sup>5</sup>**

Ўзбекистонда соғлиқни сақлаш тизимига давлат бюджетидан ажратилаётган маблағларнинг ҳиссаси йилдан-йилга ортиб бормоқда, ушбу ўсиш суратини биз қуйидаги жадвал ёрдамида кўришимиз мумкин (1-жадвал).

**1-жадвал**

**Ўзбекистон Республикасида давлат бюджети харажатлари таркибида соғлиқни сақлаш харажатларининг улуши (млрд.сўм)<sup>6</sup>**

Кўрсаткичлар номи	Йиллар				
	2017	2018	2019	2020	2021
Давлат бюджети харажатлари	49346,3	79736,1	118008,6	153725,2	168382,4
Соғлиқни сақлаш харажатлари	7034,1	9585,9	14977,4	20752,9	21047,8
Давлат бюджети харажатлари таркибида соғлиқни сақлашнинг улуши, фоиз	14,3	12,0	12,7	13,5	12,5

Юқоридаги кўрсаткичлар шуни кўрсатмоқдаки, соғлиқни сақлаш тизимига давлат бюджетидан ажратиладиган маблағлар сарфи, асосан

<sup>5</sup> Stat.uz сайти маълумотлари асосида муаллиф томонидан тузилган.

<sup>6</sup> <https://stat.uz>. Сайти маълумотлари асосида тузилган.

бюджет ташкилотларига маблағларни йўналтирилиши ҳисобига амалга оширилади.

Соғлиқни сақлаш муассасаларида даволаш, болалар ва бошқа ижтимоий-маданий ташкилотларда овқатланишга кетадиган харажатлар қонун ҳужжатлари билан тасдиқланган ташкилотларнинг айрим турлари учун белгиланган овқатланиш меъёрлари овқатланиш қунининг сонидан келиб чиқиб ҳисобланади, бунда:

дори-дармонларга кетадиган харажатлар қонун ҳужжатлари билан белгиланган пул харажатлари меъёрига қараб: стационарларда - ҳар бир жой кунга, шифохоналарда - шифокорга ҳар бир киришга белгиланади, агар қонун ҳужжатларида бошқаси кўрсатилмаган бўлса;

ижтимоий-маданий ташкилотларни айрим гуруҳи учун кийим-кечак, пойафзал, чойшаб, ётиш анжомлари ва бошқа юмшоқ буюмлар сотиб олишга кетадиган харажатлар, моддий таъминотнинг амалдаги меъёр нормалари асосида, лекин ажратилган маблағлар доирасида, ҳисоб ишлари амалга оширилади.

Соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатларнинг шаклланиши ўзига хос хусусиятга эга, яъни, харажатлар таркиби жиҳатдан аниқ режалаштиришни талаб этсада, улар реал факт асосида ҳисобга олиб борилади. Бу эса, беморлар таркиби, сони ва бошқа шунга ўхшаш соҳанинг ўзига хослиги билан бевосита боғлиқ.

Шу боис фикримизча, соғлиқни сақлаш муассасаларида бухгалтерия ҳисобини юритишда қуйидаги жиҳатларга алоҳида эътибор қаратиш мақсадга мувофиқ:

ишлатилган ва ишлатилмай қолган дори-дармон воситалари ҳисобини тўлиқ ва тўғри юритилишини таъминлаш;

асосий воситаларнинг эскириши, жумладан маънавий эскиришини ҳисобга олиб бориш;

кутилмаган ва кўзда тутилмаган харажатлар бўйича ўз вақтида харажатларни режалаштириш ва оператив ҳисоб юритилишини таъминлаш;

ҳужжатлаштириш ва ҳисобот ишларини ўз вақтида ҳамда тўғри юритилишини таъминлашда тармоқ хусусиятини ҳисобга олиш.

Ички аудит ва молиявий назорат тушунчаларига оид ўрганишлар аксарият ҳолларда хўжалик юритуви субъектлар, корхоналар фаолияти тизимидаги ички аудитга тегишли. Таъкидлаш жоизки, давлат секторида ички аудитни ташкил қилиш ва ўтказишнинг ўзига хос хусусиятлари мавжуд.

Биз томонимиздан, бюджет ташкилотлари, жумладан, соғлиқни сақлаш муассасаларининг ўзига хос хусусиятларини инобатга олган ҳолда бюджет ташкилотларида ички аудит - бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий ва бошқа ҳисоботларни тузиш, хўжалик операцияларини амалга оширишнинг қонунийлигини, иқтисодий жиҳатдан мақсадга мувофиқлигини, активларнинг бут сақланишини, талон-торож қилиш ҳоллари ва хатоликларни аниқлаш ҳамда олдини олиш тизими деган таъриф берилди.

Молиявий назорат эса, бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий ва бошқа ҳисоботларни тузиш, хўжалик операцияларини амалга оширишнинг қонунийлигини, иқтисодий жиҳатдан мақсадга мувофиқлигини, активларнинг бут сақланишини, талон-торож қилиш ҳоллари ва хатоликларни аниқлаш ҳамда тегишли тартибда ҳуқуқий баҳо бериш тизимидир.

Хулоса сифатида айтиш мумкинки, соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ва молиявий назорат хизматини унинг номини аниқ ифодалаган ҳолда ўтказиш мақсадга мувофиқ. Чунки бугунги кунда соғлиқни сақлаш муассасаларида фақат ички аудит ўтказилиши, аммо, хизматнинг номи ички аудит ва молиявий назорат деб номланиши ҳам назарий-услубий томондан нотўғри эканлигини кўрсатади.

Бугунги кунда хизмат номланиши ички аудит ва молиявий назорат хизмати деб номлансада, Соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ва молиявий назорат хизматининг мақсади, вазифаси ва функцияларидан келиб чиққан ҳолда алоҳида ажратиш лозим. Бунда муассасаларда ички аудит хизматини алоҳида ташкил этиш ҳамда молиявий назорат хизматини алоҳида ташкил этиш лозим.

Соғлиқни сақлаш тизимидаги ички аудит хизмати давлат томонидан бюджет маблағлари ҳисобига хизмат кўрсатиши ҳамда пулли хизмат кўрсатиш бўйича ҳам ўз хулосасини тақдим этиши лозим. Бунда фақатгина давлат томонидан ажратилган маблағларнигина эмас, балки пулли тиббий-хизмат кўрсатишда ҳам талон-торожликларга йўл қўйилмайди.

**Диссертациянинг «Соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисобини такомиллаштириш» деб номланган иккинчи бобда** соғлиқни сақлаш муассасаларида дори-дармон воситалари билан боғлиқ харажатлар ҳисобини юритиш, биргаликда молиялаштиришда харажатлар ҳисобини юритиш тартиби ва соғлиқни сақлаш муассасаларида асосий воситалар ҳисобини юритиш ўрганилган. Олиб борган тадқиқотлар натижасида соғлиқни сақлаш муассасаларида мавжуд дори-дармонларни харид қилиш, сақлаш ҳамда ишлатиш билан боғлиқ масалалар ҳамда уларнинг ҳисобини аниқ меъёр билан тартибга солиш, муддати ўтган дори-дармонларни ҳисобдан чиқариш тартибини тўлиқ ишлаб чиқиш, ҳамда татбиқ этиш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқилган.

Соғлиқни сақлаш муассасаларида дори-дармон ва бошқа товар-моддий захиралар билан боғлиқ харажатлар ҳисобини юритишда бир мунча мунозарали масалалар мавжуд. Олиб борилган ўрганишлар шуни кўрсатдики, соғлиқни сақлаш муассасаларида мавжуд дори-дармонларни харид қилиш, сақлаш ҳамда ишлатиш билан боғлиқ масалалар ҳамда уларнинг ҳисоби аниқ бир меъёр билан тартибга солинмаган. Жумладан, муддати ўтган дори-дармонларни ҳисобдан чиқариш тартиби тўлиқ ишлаб чиқилмаган ҳамда татбиқ этилмаган.

Дори-дармонларни ҳисобдан чиқарилиши ва уларнинг ҳисобини юритиш билан боғлиқ масалалар бўйича олиб борилган тадқиқот натижаларига кўра қуйидагича хулосага келинди:

1. Соғлиқни сақлаш муассасаларида беморлар эҳтиёжи учун харид қилинган ва муддатида ишлатилмаган дори-дармон воситаларини бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий назоратни ташкил этиш нуқтаи назаридан алмаштириб туришга рухсат бериш, яъни, дори-дармон воситалари яроқлилик муддатига 1 йил қолганда мазкур дорини тегишли тартибда дорихоналарга сотиш ёки бошқа шунга ўхшаш яроқлилик муддати узокроқ бўлган дори-дармонларга алмаштириш ҳуқуқини бериш лозим.

Бунда дорихоналарга топширилган дори-дармонлар 1 йил давомида сотилиш эҳтимоли катта бўлиб, соғлиқни сақлаш муассасаларида яроқлилик муддати ўтиб кетишини олди олинади ҳамда муассаса харажатлари тежалади.

2. Маълум сақланиш муддатида ишлатилмай қолган дори-дармон воситалари бўйича йўқотишларни давр харажатларига ҳисобдан чиқариш мақсадга мувофиқ. Бунда йўқотишнинг табиий нормасини 3-5 фоиз атрофида белгилаш лозим.

Биз соғлиқни сақлаш муассасаларидаги харажатлар таркибини ҳам ўрганиб чиққан ҳолда биргаликда молиялаштиришда бухгалтерия ҳисоби бўйича ўз фикр ва мулоҳазаларимизни баён қиламиз (2-жадвал).

## 2-жадвал

### “Республика ихтисослаштирилган Кардиология Илмий-амалий Тиббиёт маркази” харажатлари таркиби

Харажатлар	2018	2019	2020	2020 йил 2018 йилга нисбати	2020 йил 2019 йилга нисбати
Асосий воситалар эскириши	1563196484	1812971387	2734448598	174,9	150,8
Иш ҳақи ва ижтимоий солиқ харажатлари	9036688141	11346301376	13710948943	151,7	120,8
Коммунал тўловлар	329006137	628083359	577168030	175,428	91,9
Жорий таъмирлаш харажатлари	824888244	139284859	1795162646	217,6	1288,8
Товар-моддий қийматликлар	10219262151	11549282133	16008382244	156,6	138,6
Бошқа харажатлар	574709678	880677391	906035695	157,7	102,9
Номоддий актив амортизацияси	548860267	548860267	40391551	7,4	7,4
<b>Жами (хизмат харажатлари)</b>	<b>23096611102</b>	<b>26905460772</b>	<b>35772537707</b>	154,9	133,0
Асосий воситалар амортизация	14779794	17181003	41128444	278,3	239,4
Иш ҳақи ва ижтимоий тўловлар	980308024	1125152563	1366556845	139,4	121,5
Қўшилган қиймат солиғи	290254	436100	633300	218,188	145,219
<b>Жами (маъмурий харажатлар)</b>	<b>995378072</b>	<b>1142769666</b>	<b>1408318589</b>	141,5	123,2
Курс фарклари	99840951	987321503	11604663	11,6	1,2
Бошқа молиявий харажатлар	9079172	15344121	2422390	26,7	15,8
Бошқа операцион харажатлар	1060674023	1253975827	1371401184	129,3	109,4
<b>Ҳаммаси</b>	<b>25261583320</b>	<b>30304871889</b>	<b>38566284533</b>	<b>463,97</b>	<b>382,52</b>

Ўрганишлар ва жадвал маълумотлари асосида шундай хулосага келишимиз мумкинки, бюджет ташкилоти бўлиши тиббиёт муассасасида харажатлар қайси маблағлар ҳисобидан қилинганлиги келтирилмаган. Бундай харажатлар на ички иш юритиш ҳужжатларида на ҳисоботда ўз аксини топган.

Шу боис фикримизча, пулли хизматлар кўрсатиш ҳамда бюджет маблағлари ҳисобидан молиялаштирилганда уларнинг ҳисобини юритишдан куйидагиларга амал қилиш мақсадга мувофиқ:

харажатлар ҳисобини алоҳида юритиш, бунда пулли хизматлардан тушган маблағлар ҳисобидан қилинган харажатлар ҳамда бюджет маблағлари ҳисобидан қилинган харажатлар ҳисобини алоҳида юритиш мақсадга мувофиқ;

асосий восита ва бошқа қийматликларни харид қилиш, таъмирлаш ва бошқа харажатларини ҳам хизматлардан тушган маблағлар манбаини ҳисобга олган ҳолда амалга ошириш лозим.

Асосий воситаларнинг корхона балансида бўлиши ушбу корхона томонидан маълум бир ишлаб чиқариш, иш бажариш ёки хизмат кўрсатиш жараёнини ташкил этилиши ҳамда унинг кенгайтирилишига бевосита боғлиқ. Аммо, асосий воситаларнинг кам ёки кўплигига қараб корхонанинг ривожланишига, барқарорлигига, ишлаб чиқариш ёки хизмат кўрсатишнинг даромадлигига баҳо бериб бўлмайди. Яъни, асосий воситалар ҳолатига баҳо беришда ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш ёки иш бажаришнинг тармоқ хусусиятини инобатга олиш лозим.

Масалан, ишлаб чиқариш корхонасида асосий воситаларнинг қиймати умумий активлари қийматининг жудаям кам қисмини ташкил қилсада, унинг жорий активлари айланмаси, фойда суммаси мавжуд асосий воситадан фойдаланиш ҳисобига юқори бўлиши мумкин. Аксинча, хизмат кўрсатиш корхонасининг асосий воситалари активлар таркибидаги улуши юқори бўлсада, унинг жорий активлари айланмаси ва фойдаси кам бўлиши мумкин. Шу боис, корхонадаги асосий воситалар ҳисобини ҳамда ундан фойдаланиш даражасини ҳисоблаш учун тармоқ хусусиятидан келиб чиқиш мақсадга мувофиқ. Аммо, шуни эътиборга олиш керакки, асосий воситалар амортизацияланадиган актив бўлганлиги боис, улардан самарали фойдаланиш, амортизацияни тўғри ҳисоблаш корхона харажатларига таъсир қилиши унинг даромадларига ҳам ўз таъсирини ўтказмасдан қолмайди.

Соғлиқни сақлаш муассасаларида асосий воситаларнинг аксарияти беморларни текшириш ёки даволашда қўлланилиб, бевосита инсонларга хизмат кўрсатиш жараёнида қўлланилади. Шу боис, 5-сонли бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартида келтирилган мезонларга мос келиши билан соғлиқни сақлаш муассасалари асосий воситаларидан самарали фойдаланишига ёки харажатларга тўғри олиб борилаётганлигига баҳо бериб бўлмайди.

Давлат тиббиёт муассасаларида асосий воситаларга тўғри чизиқли усулда амортизация ҳисобланиши амортизация харажатлари тақсимотига салбий таъсир кўрсатиб, амортизация харажатларини бажариладиган иш ва хизматларнинг таннархига тўғри ва аниқ ўтказилишига тўсқинлик қилади. Фикримизча, соғлиқни сақлаш муассасаларида амортизация ҳисоблашда хўжалик юритувчи субъектларда қўлланиладиган барча усулларни қўллаш мақсадга мувофиқ. Доимий, туну-кун ишлатиладиган асосий воситаларга бажарилган ишлар ҳажмига муносиб равишда амортизация ҳисоблаш усулини қўллаш мақсадга мувофиқ.

Ўрганишлар шуни кўрсатдики, соғлиқни сақлаш муассасаларида асосий воситаларга тугатиш қиймати белгиланмаган. Асосий воситанинг бошланғич қиймати асосида эскириш ҳисобланган. Бу эса, ўз - ўзидан жорий амортизация харажатларини ошишига олиб келган (3-жадвал).

### 3-жадвал

#### Соғлиқни сақлаш муассасаларида асосий восита амортизация харажатларига тугатиш қийматини белгилашнинг таъсири<sup>7</sup>

Тугатиш қиймати белгиланмаган асосий воситага ҳисобланган амортизация				Тугатиш қиймати белгиланган асосий воситага ҳисобланган амортизация					
Асосий воситанинг бошланғич қиймати	Амортизация нормаси, %	Йиллик амортизация суммаси	Асосий воситанинг қолдиқ қиймати	Асосий воситанинг бошланғич қиймати	АВнинг тугатиш қиймати	Амортизация ланадиган қиймат	Амортизация нормаси	Амортизация суммаси	Асосий воситанинг қолдиқ қиймати
350000	20	70000	280000	350000	40000	310000	20	62000	288000
350000	20	70000	210000	350000	40000	310000	20	62000	226000
350000	20	70000	140000	350000	40000	310000	20	62000	164000
350000	20	70000	70000	350000	40000	310000	20	62000	102000
350000	20	70000	0	350000	40000	310000	20	62000	40000

Жадвал маълумотларидан кўришимиз мумкинки, асосий воситанинг бошланғич қийматига нисбатан, тугатиш қийматининг 40 миллион сўм қилиб белгиланиши, асосий воситанинг бошланғич қиймати 350 миллион сўм бўлганда, асосий восита амортизация харажати 70 миллион сўмдан, 62 миллион сўмга тушишига олиб келмоқда. Яъни, амортизация харажатлари камаймоқда. Соғлиқни сақлаш муассасасида асосий воситаларга тугатиш қийматини белгилаш ҳисобига бу кўрсаткич ўртача, асосий воситалар билан боғлиқ харажатларни 10 фоиз атрофида камайишига олиб келади.

Асосий воситалар тугатиш қийматини меъёрий ҳужжатларда аниқ акс эттирилмаслиги ҳам ҳисобда шу каби камчиликларни келтириб чиқариб, амортизация суммасини ошишига олиб келмоқда. Фикримизча, асосий

<sup>7</sup> Муаллиф ишланмаси



воситаларга тугатиш қийматини тахминий меъерий миқдорини соғлиқни сақлаш муассасалари ҳисоб сиёсатида белгилаш ҳамда амортизацияланадиган қиймат ҳисоблашда ҳисобга олиш лозим.

Бунда олиб борилган илмий тадқиқотларимиз шуни кўрсатдики, соғлиқни сақлаш муассасаларида ҳамма фойдаланиши мумкин бўлган ва ҳамма фойдаланиши мумкин бўлмаган асосий воситалар мавжуд. Масалан, транспорт воситалари (фақат тиббиёт соҳасига мўлжалланмаган бўлса), мебель ва офис жиҳозлари, бино кабилар ҳамма фойдаланиши мумкин бўлган асосий воситалар ҳисобланади. Яъни, мазкур асосий воситалардан тиббиёт соҳасидан бошқа соҳаларда ҳам кейинчалик фойдаланиш мумкин. Аммо, айрим асосий воситалар борки, улардан фақатгина тиббиёт соҳасида фойдаланиш мумкин. Бундай асосий воситаларга даволаш учун ишлатиладиган столлар, махсус кроватлар, текшириш аппаратлари ва бошқаларни киритиш мумкин. Шу боис, асосий воситаларга эскириш ҳисоблаш нормасини ҳамда тугатиш қийматини белгилаш вақтида ишлатишдаги асосий воситаларни кейинги фойдаланувчилари учун самарали ишлатилишини, ҳисобдан чиқариш имкониятларини ҳисобга олиш зарур.

Фикримизча, тугатиш қийматини белгилашда кейинчалик ишлатишдаги самарасини, ишлатиш мумкин бўлган соҳаларни ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ. Шундан келиб чиқиб, ўрганишлар асосида шундай хулоса қилиш мумкинки, кейинчалик ишлатиш мумкин бўлган асосий воситаларга 12 фоиз тугатиш қийматини белгилаш, кейинчалик ҳамма ишлатиши учун мумкин бўлмаган асосий воситаларга, 3-5 фоиз атрофида тугатиш қийматини белгилаш мақсадга мувофиқ.

Шу билан бирга тиббиёт соҳасидаги асосий воситаларни маънавий эскиришини баҳолаш услубини ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқ. Бунинг учун эса, ҳар йили қуйидаги босқичдаги ишларни амалга ошириш лозим:

1. Ҳар бир тиббий асосий воситадан фойдаланиш муддати бўйича алоҳида норматив ишлаб чиқиш, бунда асосий воситадан фойдаланиш мумкин бўлсада, унинг санитар-гигиеник ҳолати бўйича ҳисобдан чиқариш чоралари ва нормативини белгилаб қўйиш;

2. Тиббий асосий воситадан фойдаланиш нормасини белгилаш;

3. Тиббиёт муассасаларидаги асосий воситаларни маънавий эскириш даражасини аниқлаш чораларини кўриш.

Диссертациянинг «**Соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ва молиявий назорат хизматини такомиллаштириш**» деб номланган учинчи бобида, соғлиқни сақлаш тизимида ички аудит ва молиявий назорат хизматининг амалдаги ҳолати таҳлили, соғлиқни сақлаш тизимида молиявий назорат ва ички аудитни хориж тажрибаси асосида такомиллаштириш ҳамда тизимда ички аудит ва молиявий назорат хизматининг ташкил этишни такомиллаштириш йўллари тадқиқ қилинган.

Маълумки, соғлиқни сақлаш тизимида молиявий назорат молиявий ресурслардан мақсадли фойдаланиш ва жорий молиявий қонунчиликка риоя

қилишини назорат қилишдир. Молиявий назоратнинг энг муҳим вазифаси молиявий сиёсатни амалга ошириш, шунингдек, соғлиқни сақлаш тизимида маблағлардан мақсадли ва самарали фойдаланишни назорат қилиш ва бюджет ҳисобига риоя этилиши ҳисобланади.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 21 августдаги ПҚ–3231-сонли “Таълим ва тиббиёт муассасаларини молиялаштириш механизмини ҳамда давлат молиявий назорат тизимини янада такомиллаштириш тўғрисида”ги қарорига мувофиқ ички аудит ва молиявий назорат хизматлари бюджет маблағларининг мақсадли сарфланиши ва бухгалтерия ҳисобини юритилиши устидан назоратни амалга ошириш, бюджет қонунчилигини бузиш ҳолатларини олдини олиш ва профилактикасига қаратилган чора-тадбирлар ўтказилишини белгилайди. Бироқ мазкур Қарор ва унинг ижросига қаратилган ҳуқуқий ҳужжатлардан кўринадики ички аудит ва молиявий назоратни ташкил этиш бўйича етарли тартиблар ишлаб чиқилмаган.

Биз томонимиздан соғлиқни сақлаш тизимида ички аудит ва молиявий назоратни ташкил этиш ва ўтказиш жиҳатидан ўрганишлар асосида айрим тушунчаларга такомиллаштирилган таърифлар шакллантирилди:

**давлат молиявий назорати**-соҳага оид қонун ҳужжатларининг ижроси устидан назоратни амалга ошириш мақсадида назорат объектларининг бухгалтерия, молия, статистика, банк ва бошқа ҳужжатларини ўрганиш ҳамда таққослаш, тегишли чора кўриш бўйича тавсиялар бериш.

**ички аудит ва молиявий назорат** – бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий ва бошқа ҳисоботларни тузиш, хўжалик операцияларини амалга оширишнинг қонунийлигини, иқтисодий жиҳатдан мақсадга мувофиқлигини, активларнинг бут сақланишини, талон-торож қилиш ҳоллари ва хатоликларнинг олдини олиш, аниқлаш ҳамда натижаларни белгиланган тартибда расмийлаштирувчи тизим.

**ички аудит ва молиявий назорат хизмати** – бюджет жараёнининг шаффофлигини ошириш ва унинг устидан жамоатчилик ҳамда давлат назоратини кучайтириш, бюджетдан молиялаштириш, ҳисоб ва ҳисобот механизмини такомиллаштириш, бюджет интизомини мустаҳкамлаш, бюджет қонунчилигини бузиш ҳолатларининг олдини олиш ва профилактикасига қаратилган хизмат.

Ички аудит хизмати бюджет ва бюджет муассасининг бухгалтерия ҳисобини юритишга доир қонунчилигига риоя қилинишини доимий мониторинг қилиб боради.

Ички аудит ва молиявий назорат хизмати ички аудит ва молиявий назоратни ўтказиш, шунингдек ички аудит ва молиявий назорат натижалари тўғрисида ҳисоботлар тайёрлашда мустақилдир.

Ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимлари ҳар йили белгиланган тартибда, ҳам бюджет маблағлари назорати бўйича ҳам хўжалик ҳисоби бўйича малакаларини ошириб боради ва уларга малака оширганлигини тасдиқловчи ҳужжат топширилади.

Ички аудитнинг мақсади - бюджет жараёнининг шаффофлигини янада ошириш ва унинг устидан жамоатчилик назоратини кучайтириш, бюджетдан молиялаштириш, ҳисоб ва ҳисобот механизмини такомиллаштириш, вазирлик ва идораларнинг бўйсунувидаги муассасаларда бюджет интизомини мустаҳкамлаш борасидаги масъулиятини ошириш, шунингдек, замонавий ахборот технологиялари ва халқаро эътироф этилган молиявий назорат стандартларини жорий қилиш йўли билан бюджет қонунчилигини бузиш ҳолатларининг олдини олиш ва профилактикасига доир чора-тадбирларни амалга оширишдир.

молиявий назоратнинг мақсади – маблағлардан тўғри ва самарали фойдаланиши устидан давлат назоратини амалга ошириш.

Ички аудит ва молиявий назорат хизмати соғлиқни сақлаш муассасалари фаолияти бўйича республика Кенгашлари ёки жамоатчилик кенгашлари қарори билан ташкил этилиши мақсадга мувофиқ. Ҳамда шу Кенгаш олдида ҳисобдор бўлиши бир вақтнинг ўзида хизмат ходимларини ишга қабул қилиш, ишдан бўшатишни ҳам Кенгаш ҳал қилиши лозим.

Фикримизча, назорат объектларида ўтказилган текшириш натижалари юзасидан аниқланган қонунбузилиш ва бошқа хато-камчиликларни бартараф этиш ва унинг олдини олиш бўйича 10 кун муддат ичида Кенгашга умумлаштирилган маълумот, назорат объектига ички аудит хизмати раҳбари имзоси билан бажарилиши мажбурий бўлган кўрсатма хат юборилиши лозим. Ички аудит ҳисоботлари Кенгашга ҳамда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига тақдим этилиши керак.

Текширишда аниқланган маъмурий ҳуқуқбузарликлар юзасидан тўпланган ҳужжатлар айбдор шахсларга нисбатан маъмурий жазо чораларини қўллаш учун тегишли органларга юборилади ва ижроси назоратга олинади.

Фикримизча, ички аудит дастурини шакллантиришда соғлиқни сақлаш муассасасини барча маблағлари (молиялаштириш манбаидан қатъи назар) ҳамда уларнинг қонунчилиikka мувофиқ сарфланишини ички аудитдан ўтказиш мақсадга мувофиқ. Чунки ички аудит хизмати нафақат бюджет маблағлари балки бюджетдан ташқари маблағлар ишлатилиши ва профилактикаси бўйича ўз маслаҳатларини бериши лозим.

## ХУЛОСА

Диссертация ишида амалга оширилган тадқиқотлар натижасида қуйидагича хулоса ишлаб чиқилди:

1. Соғлиқни сақлаш муассасаларида беморлар эҳтиёжи учун харид қилинган ва муддатида ишлатилмаган дори-дармон воситаларини бухгалтерия ҳисобини юритиш ва назоратини ташкил этиш нуқтаи назаридан алмаштириб туришга рухсат бериш лозим.

2. Асосий воситаларни тугатиш қийматини мажбурий белгилаш тизимини йўлга қўйиш бунда, кейинчалик умумфойдаланиш мумкин бўлган асосий воситаларга 10-20 фоиз, умумфойдаланишга тавсия этилмайдиган асосий воситаларга 3-10 фоизгача тугатиш қиймати нормасини белгилаш лозим.

3. Ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимлари ҳар йили белгиланган тартибда, ҳам бюджет маблағлари назорати бўйича ҳам хўжалик ҳисоби бўйича малакаларини ошириб бориши мақсадга мувофиқ.

4. Ички аудит ва молиявий назорат хизматларини соғлиқни сақлаш муассасалари фаолияти бўйича республика Кенгашлари ёки жамоатчилик кенгашларига ҳисобдор бўлишини йўлга қўйиш лозим.

5. Тизим молиявий назорат хизмати томонидан текширишда аниқланган маъмурий ҳуқуқбузарликлар юзасидан тўпланган ҳужжатлар айбдор шахсларга нисбатан маъмурий жазо чораларини қўллаш учун тегишли органларга юборилиши ва ижроси назоратга олинishi лозим.

6. Соғлиқни сақлаш тизимида доимий фаолият юритувчи молиявий назорат ва ички аудит ходимлари нисбатини уларнинг иш ҳажмидан келиб чиққан ҳолда  $1/3$  нисбатда қилиб белгилаш мақсадга мувофиқ. Бунда амалдаги ички аудит ва молиявий назорат хизматида 4 та ходим фаолият олиб борса, 3 таси фақат ички аудит билан шуғулланади, 1 таси молиявий назоратни амалга оширади.

7. Соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ва молиявий назорат хизматини мақсади, вазифаси ва функцияларидан келиб чиққан ҳолда алоҳида ажратиш лозим. Бунда муассасаларда ички аудит хизматини алоҳида ташкил этиш ҳамда молиявий назорат хизматини алоҳида ташкил этиш лозим.

8. Соғлиқни сақлаш тизимидаги ички аудит хизмати давлат томонидан бюджет маблағлари ҳисобига хизмат кўрсатиши ҳамда пулли хизмат кўрсатиш бўйича ҳам ўз хулосаларини тақдим этиши лозим. Бунда фақатгина давлат томонидан ажратилган маблағларнигина эмас, балки пулли тиббий-хизмат кўрсатишда ҳам талон-тарожликларга йўл қўйилмайди.

Биз томонимиздан берилган таклифларнинг амалга оширилиши, тиббиёт муассасаларида харажатлар ҳисобининг аниқ ва тўлиқ юритилишига, маблағлардан самарали фойдаланилишига олиб келади.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ DSc.03 / 10.12.2019.I.16.01 ПО ПРИСУЖДЕНИЮ  
УЧЕНЫХ СТЕПЕНЕЙ ПРИ ТАШКЕНТСКОМ ГОСУДАРСТВЕННОМ  
ЭКОНОМИЧЕСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ**

---

**БАНКОВСКО-ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ  
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

**ШАНАСИРОВА НОДИРА АБДУЛЛАЕВНА**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И АУДИТА РАСХОДОВ В  
УЧЕРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ**

**08.00.08 – «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит»**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации доктора философии (PhD) по экономическим наукам**

**Ташкент – 2022**

Тема диссертации доктора философии (PhD) зарегистрирована под номером В2017.2.PhD/Iqt391 в Высшей аттестационной комиссии при Кабинете Министров Республики Узбекистан

Диссертационная работа выполнена в Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан.

Автореферат диссертации на трех языках (узбекский, русский, английский (резюме)) размещен на веб-странице Научного совета ([www.tsue.uz](http://www.tsue.uz)) и информационно - образовательном портале «ZiyoNET» ([www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz)).

**Научный руководитель:** Каримов Насматулла Фатхуллаевич  
доктор экономических наук, профессор

**Официальные оппоненты:** Холбеков Расул Олимович  
доктор экономических наук, профессор  
Мамадияров Дилшод Уралович  
кандидат экономических наук, доцент

**Ведущая организация:** Ташкентский финансовый институт

Защита диссертации состоится в 10<sup>00</sup> часов 7 ноя 2022 г. на заседании Научного совета DSc.03/10.12.2019.1.16.01 по присуждению ученых степеней при Ташкентском государственном экономическом университете. Адрес: 100066, город Ташкент, ул. Ислама Каримова, д. 49. Тел: (99871) 239-28-72; факс: (99871) 239-01-49, (99871) 239-43-51; e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz).

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского Государственного экономического университета (зарегистрирована под номером 131). Адрес: 100066, город Ташкент, ул. Ислама Каримова, д.49. Тел.: (99871) 239-28-72, факс: (99871) 239 43-51, e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

Автореферат диссертации разослан «7» ноя 2022 года.  
(реестр протокола рассылки № 12 от «7» ноя 2022 года.



Н.Х. Жумаев  
Председатель Научного совета,  
присуждающего научные степени,  
д.э.н, профессор

Б.Т. Бердияров  
Секретарь Научного совета,  
присуждающего научные степени,  
д.э.н, профессор

С.К. Худойкулов  
Председатель научного семинара при  
Научном совете, присуждающего  
научные степени, д.э.н, доцент

## **ВВЕДЕНИЕ (Аннотация диссертации доктора философии (PhD))**

**Актуальность и востребованность темы диссертации.** При анализе научных исследований по учету и контролю расходов в учреждениях здравоохранения по всему миру выявлено, что качество и эффективность медицинских услуг были улучшены за счет надлежащего распределения ресурсов, учета расходов и эффективного управленческого учета. В последние годы в системе здравоохранения осуществляется значительная работа по обеспечению прозрачного и точного учета расходов. В частности, “осуществив планомерные меры по правильному исчислению расходов на каждого пациента, распределению общих расходов между объектами расходов, приведению расходов на технику и технологиям к себестоимости статей калькуляции, были сформулированы косвенные выводы по учету расходов по оказанным медицинским услугам”<sup>8</sup>. В целом, контроль за формированием и расходованием денежных средств в учреждениях здравоохранения, в том числе эффективная организация внутреннего аудита, является одним из важнейших вопросов на сегодняшний день.

На сегодняшний день в мировой практике проводятся научно-исследовательские работы по вопросам учета расходов в учреждениях здравоохранения, распределения расходов на себестоимость оказанных услуг, ведения учета ресурсов, точного определения факторов, вызывающих расходы, оптимизации расходов, связанных с клиентами, отдельного учета времени и реальных ресурсов, затраченных на операцию и лечение, оптимизации расчета стандартных расходов до операции (лечения) и расходов по операции (лечение). В настоящее время проводятся системные исследования по оптимизации расходов на каждого больного коронавирусом, правильному распределению расходов между объектами и осуществлению мониторинга над ними.

В последние годы в Узбекистане предпринимаются масштабные меры по проведению внутреннего аудита, финансового контроля и бухгалтерского учета в учреждениях здравоохранения. Одним из главных вопросов в нашей республике на сегодняшний день является контроль за формированием и расходованием денежных средств в учреждениях здравоохранения, правильное распределение расходов по статьям калькуляции, эффективная организация аудита. В связи с этим, в организациях была определена задача “проведения финансового аудита, который предусматривает оценку бухгалтерского (бюджетного) учета, достоверности бухгалтерской отчетности, целевого и законного использования финансовых средств и полноты доходов, а также законности финансовых операций”<sup>9</sup>. Это

---

<sup>8</sup> Health system efficiency. How to make measurement matter for policy and management. Copenhagen: WHO Regional Office for Europe, 2016.

<sup>9</sup> Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-3946 “О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан” от 19 сентября 2018 года, Указ Президента Республики Узбекистан №УП-6300 “О мерах по дальнейшему совершенствованию системы государственного финансового контроля” от 27 августа 2021 года.

обуславливает необходимость совершенствования бухгалтерского учета и аудита учреждений здравоохранения.

Данное диссертационное исследование в определенной степени служит реализации задач, определенных в указе Президента Республики Узбекистан №УП-6300 “О мерах по дальнейшему совершенствованию системы государственного финансового контроля” от 27 августа 2021 года, постановлениях Президента Республики Узбекистан №ПП-3231 “О дальнейшем совершенствовании механизма финансирования образовательных и медицинских учреждений и системы государственного финансового контроля” от 21 августа 2017 года, №ПП-3946 “О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан” от 19 сентября 2018 года, постановлении Кабинета Министров Республики Узбекистан №280 “О мерах по совершенствованию системы подготовки сотрудников службы внутреннего аудита” от 5 мая 2021 года, а также других нормативно-правовых актах, относящихся к данной сфере.

**Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики.** Данное диссертационное исследование выполнено в соответствии с приоритетными направлениями развития науки и технологий I. «Духовное, нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

**Степень изученности проблемы.** Заслуживают внимания научные работы таких ученых-экономистов зарубежных стран, как В.Д.Андреев, Э.А.Аренс, А.М. Богомоллов, Т.Собуа, А.В.Федотов, А.А. Ушаков, Л.П.Курочкина, Н.А. Рябконов, В.В. Авдеев, А.Л.Колесник, в которых были изучены вопросы совершенствования учета и аудита расходов в учреждениях здравоохранения<sup>10</sup>.

В научных работах отечественных ученых-экономистов, таких как А.К.Ибрагимов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, Б.К.Хамдамов, К.Б.Ахмеджанов, А.Н.Тураев, Б.Б.Сугирбоева, Б.И.Туйинов, С.У. Мехмонов, были исследованы некоторые вопросы и организационные аспекты учета и аудита расходов<sup>11</sup>. Вышеупомянутые экономисты не исследовали вопросы

<sup>10</sup>Андреев В.Д. Внутренний аудит. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.; Арэнс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Пер. с англ. Гл. ред. серии. UNCTC проф. Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.; Богомоллов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.; Собуа Т. Организация и методика внутреннего аудита хозяйствующих субъектов. Автореф. дисс. на соиск. ученой степени к.э.н. Воронеж. 2009. – 23 с.; Федотов А.В. Бухгалтерский учет и контроль расходов по содержанию государственных учреждений здравоохранения Краснодарского края [Электронный ресурс]: дис. ... канд. экон. наук: Москва -2007, Ушаков А.А. “Бухгалтерский учет и аудит эффективности использования средств муниципальных учреждений здравоохранения” диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону -2012, Рябконов Н.А. “Организация бухгалтерского учета доходов и расходов в учреждениях здравоохранения в условиях смешанного финансирования” диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук.-2009, Авдеев В.В. Учет и налогообложение в рамках обязательного медицинского страхования 2010-24-28с. Колесник А.Л. Организация и методика проведения внутреннего аудита распорядителями средств федерального бюджета. Дисс. к.э.н. Москва. 2017. С-45.

<sup>11</sup>Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлар ҳисоби, аудити ва қишлоқ хўжалик маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2002. – 41 б.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш муаммолари. и.ф.д. илмий даражасини олиш



совершенствования учета и аудита в учреждениях здравоохранения. В этой связи организация учета и аудита в учреждениях здравоохранения, их совершенствование имеет научное и практическое значение и служит основанием для выбора и направления темы диссертации.

**Связь темы диссертации с планами научно-исследовательской работы высшего образовательного учреждения, где выполнена диссертация.** Диссертационное исследование выполнено в соответствии с планом научно-исследовательских работ Банковско-финансовой академии на тему “Научная разработка проблем модернизации банковской, финансовой, налоговой и инвестиционной деятельности в условиях глобализации мировой экономики и устойчивого развития экономики Республики Узбекистан”.

**Целью исследования** является разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию учета и аудита расходов в учреждениях здравоохранения.

**Задачи исследования:**

разработка предложений по организации службы внутреннего аудита исходя из её целей, задач и функций на основе изучения текущего состояния; изучение, а также разработка предложений и рекомендаций по организации бухгалтерского учета и контроля лекарственных средств в учреждениях здравоохранения;

разработка предложений по совершенствованию учета и аудита бюджетных средств и средств, полученных от оказания платных услуг;

изучение нормы ликвидационной стоимости основных средств в медицинских учреждениях и разработка предложений по установлению данной нормы;

с целью оптимизации расходов, связанных с основными средствами, разработка предложений по учету основных средств, используемых в медицинских учреждениях, посредством их распределения на группы;

с учетом особенностей медицинских учреждений, с целью постоянного обновления основных средств и определения реальной остаточной стоимости, ведения учета морального износа, разработка рекомендаций по норме ликвидационной стоимости;

на основе изучения программы внутреннего аудита и ее содержания разработка предложений по совершенствованию;

на основе исследования подотчетности службы внутреннего аудита в учреждениях здравоохранения, разработка обоснованных предложений и рекомендаций.

---

учун ёзилган дисс. автореф. – Т.: 2007. – 36 б.; Ҳамдамов Б.К. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2007. – 33 б.; Ахмеджанов К.Б. Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида ички аудит методологиясини такомиллаштириш. И.ф.д. дисс. автореф. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2016. - 76 б. Тураев А.Н. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудитни ташкил этиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш. . И.ф.д. дисс. автореферати. - Тошкент, 2019. 276. Тўйинов Б. И. Олий таълим ташкилотларида ички аудитни қўллашнинг услубий жиҳатлари. “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий электрон журнали. № 3, июнь, 2018.1-8 бет. Меҳмонов С.У. Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби: назария ва амалиёт – Т.: “Iqtisod va moliya”. 2016. 136 б

**Объектом исследования** является деятельность Республиканского специализированного научно-практического медицинского центра травматологии и ортопедии Республики Узбекистан, Республиканского специализированного кардиологического центра, частных клиник «Нейро-Мед Сервис» и «Medik-AS».

**Предметом исследования** являются финансово-экономические отношения, возникающие в процессе совершенствования учета и аудита расходов в учреждениях здравоохранения.

**Методы исследования.** В диссертации использованы методы научной абстракции, логического мышления, сравнительного анализа, монографического исследования, группировки данных, сравнения.

**Научная новизна исследования** заключается в следующем:

с точки зрения организации учета и контроля лекарственных средств в учреждениях здравоохранения обоснована целесообразность отражать потери по просроченным лекарственным средствам в составе периодических расходов;

в учреждениях здравоохранения предлагается установить норму естественной убыли в 3-5 процентов в зависимости от вида лекарственных средств;

обоснована целесообразность отдельной организации служб внутреннего аудита и финансового контроля в учреждениях здравоохранения, а также выдачи аудиторского заключения по внебюджетным средствам наряду с бюджетными средствами;

предлагается установить ликвидационную стоимость медицинского оборудования, используемого в медицинских учреждениях, в размере 10 процентов с учетом морального износа медицинского оборудования.

**Практические результаты исследования** заключаются в следующем:

предлагается применять метод амортизации основных средств медицинских учреждений, оказывающих платные услуги, пропорционально объему выполненных работ, с уменьшающимся остатком амортизации;

в программу внутреннего аудита, наряду с данными о бюджетных средствах и заключениях по ним, предлагается включить специальный пункт о проверке внебюджетных средств, их поступлении и использовании;

для расчета морального износа основных средств в медицинской сфере обосновано предложение о проведении учета путем разделения их на группы, например, используемые только в медицинском учреждении и находящиеся в общем пользовании;

вносится предложение о введении в практику использования метода начисления амортизации основных средств, установлении системы определения ликвидационной стоимости основных средств.

**Достоверность результатов исследования.** Достоверность результатов исследования обусловлена тем, что в процессе анализа результатов исследования использовались официальные данные Министерства финансов Республики Узбекистан, Государственного комитета Республики Узбекистан

по статистике, данные конкретных нормативных актов, отчетов соответствующих органов и организаций, а также внедрением в практику Республиканского специализированного научно-практического центра травматологии и ортопедии, Республиканского специализированного кардиологического центра, частных клиник “Нейро-Мед Сервис” и “Medik-AS”.

**Научная и практическая значимость результатов исследования.**

Научная значимость результатов исследования объясняется тем, что они могут быть использованы в качестве научно-методической базы исследований в области совершенствования учета и аудита расходов в учреждениях здравоохранения и совершенствования службы финансового контроля.

Практическая значимость результатов исследования обусловлена тем, что они могут быть использованы при совершенствовании учета и аудита расходов и службы финансового контроля в учреждениях здравоохранения, а также для проведения самостоятельных исследований, разработке научных проектов, составлении учебных программ учебных курсов «Бухгалтерский учет», «Аудит», «Экономический анализ», «Бухгалтерский учет в других отраслях» и укреплении их практической базы.

**Внедрение результатов исследования.** На основе научных данных по совершенствованию учета и аудита расходов в учреждениях здравоохранения:

с точки зрения организации учета и контроля лекарственных средств в учреждениях здравоохранения, предложение по целесообразности отражения потери по просроченным лекарственным средствам в составе периодических расходов было внедрено в практику приказом №12 Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 25 июня 2020 года (справка № 08-09/7608 Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 6 июля 2021 года). В результате потери от просроченных препаратов признаются в бухгалтерском учете расходом и списываются на этом основании;

в учреждениях здравоохранения предложение установить норму естественной убыли в 3-5 процентов в зависимости от вида лекарственных средств было внедрено в практику приказом №12 Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 25 июня 2020 года (справка № 08-09/7608 Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 6 июля 2021 года). В результате внедрения данного предложения на практике достигнуто снижение расходов на 3% за счет сокращения препаратов, у которых существует вероятность истечения срока годности;

предложение по отдельной организации служб внутреннего аудита и финансового контроля в учреждениях здравоохранения, а также выдачи аудиторского заключения по внебюджетным средствам наряду с бюджетными средствами было внедрено в практику приказом №12 Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 25 июня 2020 года (справка № 08-09/7608 Министерства здравоохранения Республики

Узбекистан от 6 июля 2021 года). В результате было достигнуто разделение услуг, предоставляемых службой внутреннего аудита и финансового контроля, служба внутреннего аудита была организована отдельно, а также было достигнуто увеличение прозрачности контроля над средствами, полученными от оказания медицинских услуг, а также была обеспечена эффективность внутреннего аудита бюджетных средств и иных средств;

предложение по установлению ликвидационной стоимости медицинского оборудования, используемого в медицинских учреждениях, в размере 10 процентов с учетом морального износа медицинского оборудования, было внедрено в практику приказом №12 Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 25 июня 2020 года (справка № 08-09/7608 Министерства здравоохранения Республики Узбекистан от 6 июля 2021 года). В результате вместе с физическим износом основных средств, учреждение получило возможность отслеживать их моральный износ, что, вместе со снижением амортизационных расходов на 5%, послужило формированию реальной стоимости после окончания срока полезной службы.

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования обсуждались на 2 международных и 5 республиканских научно-практических конференциях.

**Опубликованность результатов исследования.** Всего по теме диссертации опубликовано 17 научных работ, в том числе 1 монография, 6 научных статей в отечественных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией, 2 научные статьи в журналах, включенных в базу Scopus, 2 статьи в престижных зарубежных журналах, а также 6 тезисов в сборниках научно-практических конференций.

**Структура и объем диссертации.** Структура диссертационной работы состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объем диссертации составляет 140 страниц.

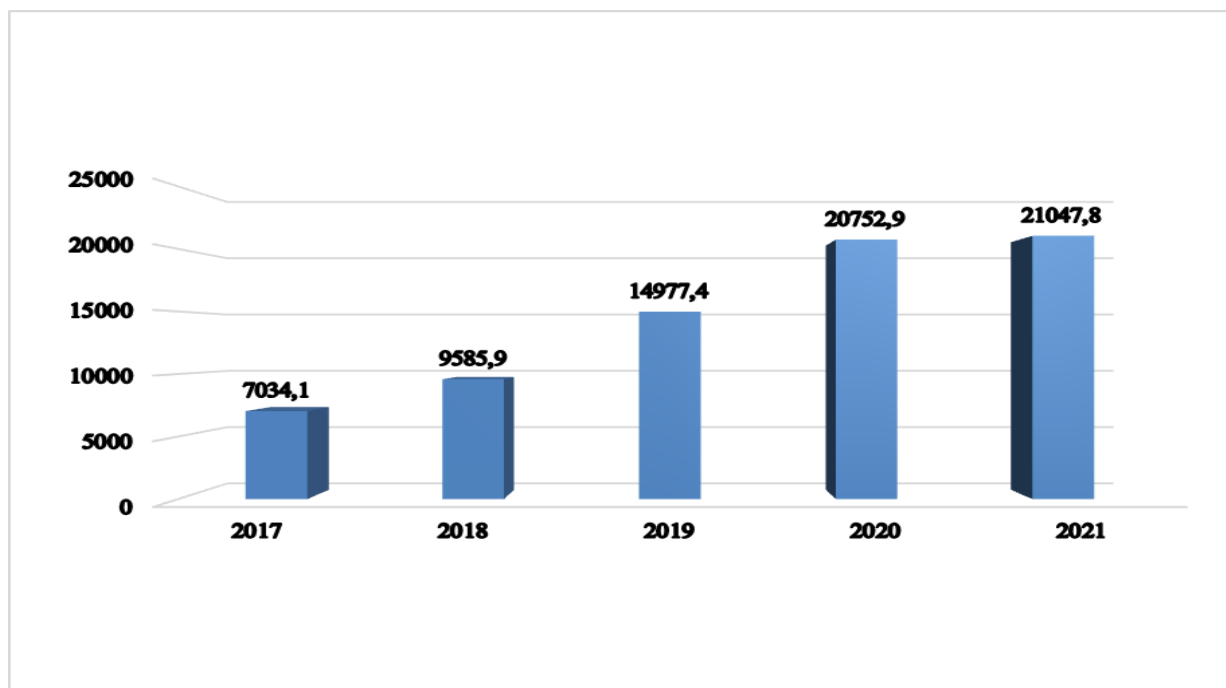
## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

Во **введении** диссертации обоснованы актуальность и значение исследования, определены его цель и основные задачи, объект и предмет диссертации, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий в республике, обоснована научная новизна и изложены практические результаты, раскрыты научное и практическое значение полученных результатов, представлены данные о внедрении результатов исследования, а также приведены сведения об опубликованных работах и структуре диссертации.

В первой главе диссертации **«Особенности организации бухгалтерского учета в учреждениях здравоохранения»** изучены особенности организации бухгалтерского учета в учреждениях здравоохранения, структура расходов в учреждениях здравоохранения и

особенности её формирования, а также теоретико-правовые основы организации внутреннего аудита и финансового контроля в учреждениях здравоохранения.

Средства, выделяемые государством на учреждения здравоохранения в нашей республике, с каждым годом увеличиваются и способствуют росту здорового образа жизни и благосостояния населения (рисунок 1).



**Рисунок 1. Расходование государственных средств на систему здравоохранения (млрд. сумов)<sup>12</sup>**

Доля средств государственного бюджета, выделяемых на систему здравоохранения в Узбекистане, растет из года в год, и из следующей таблицы мы можем видеть темпы роста (таблица 1).

**Таблица 1**

**Доля расходов на здравоохранение в структуре расходов государственного бюджета Республики Узбекистан (млрд. сумов)<sup>13</sup>**

Название показателей	Годы				
	2017	2018	2019	2020	2021
Расходы государственного бюджета	49346,3	79736,1	118008,6	153725,2	168382,4
Расходы на здравоохранение	7034,1	9585,9	14977,4	20752,9	21047,8
Доля здравоохранения в структуре расходов государственного бюджета, проценты	14,3	12,0	12,7	13,5	12,5

Вышеприведенные показатели демонстрируют, что расходование средств государственного бюджета на систему здравоохранения происходит в основном за счет выделения средств бюджетным организациям.

<sup>12</sup> Составлено автором на основе данных сайта Stat.uz.

<sup>13</sup> Составлено на основе данных сайта <https://stat.uz>.

Расходы на лечение в учреждениях здравоохранения, питание в детских и других социально-культурных организациях рассчитываются исходя из количества норм питания, установленных законодательством для отдельных видов организаций исходя из количества дней питания, в том числе:

расходы на лекарственные средства определяются по установленной законодательством норме денежных расходов: в стационарах - за каждое место в сутки, в больницах - за каждое посещение врача, если иное не предусмотрено законодательными актами;

расходы на приобретение одежды, обуви, постельных и других текстильных изделий для отдельных групп социально-культурных организаций рассчитываются исходя из норм действующих норм материального снабжения, но в пределах выделенных средств.

Формирование расходов в учреждениях здравоохранения имеет свои особенности, то есть, хотя структура расходов требует четкого планирования, они учитываются на основе реальных фактов. Это напрямую связано с составом, количеством больных и прочими особенностями данной сферы. Поэтому, на наш взгляд, целесообразно особое внимание уделить следующим аспектам ведения бухгалтерского учета в учреждениях здравоохранения:

обеспечить полный и точный учет использованных и неиспользованных лекарственных средств;

вести учет принимая во внимание износ основных средств, в том числе моральный износ;

обеспечение своевременного планирования расходов и оперативного учета непредвиденных и незапланированных расходов;

уделение внимания особенности отрасли для обеспечения своевременной и точной документации и отчетности.

Исследования, связанные с понятиями внутреннего аудита и финансового контроля в большей степени связаны с внутренним аудитом в системе деятельности хозяйствующих субъектов, предприятий. Следует отметить, что организация и проведение внутреннего аудита в государственном секторе имеет свои особенности.

С учетом специфики бюджетных организаций, в том числе учреждений здравоохранения, нами было дано следующее понятие внутреннего аудита в бюджетных организациях: внутренний аудит в бюджетных организациях - система определения ошибок в бухгалтерском учете, финансовой и иной отчетности, законности хозяйственных операций, целесообразности с экономической точки зрения, обеспечения сохранности активов, выявления и предотвращения хищений и ошибок.

Финансовый контроль же – это система определения ошибок в бухгалтерском учете, составлении финансовой и иной отчетности, законности осуществляемых хозяйственных операций, целесообразности с экономической точки зрения, обеспечения сохранности активов, выявления случаев хищений и ошибок, а также надлежащей правовой оценки.

В заключении следует отметить, что в учреждениях здравоохранения целесообразно проводить внутренний аудит и службу финансового контроля с четким определением их наименования. Это связано с тем, что сегодня в учреждениях здравоохранения проводится только внутренний аудит, а название данной службы как внутренний аудит и финансовый контроль показывает, что это неверно с теоретической и методологической точки зрения.

Хотя на сегодняшний день служба называется службой внутреннего аудита и финансового контроля, службы внутреннего аудита и финансового контроля в учреждениях здравоохранения следует различать исходя из цели, задач и функций. При этом необходимо организовать в учреждениях отдельную службу внутреннего аудита и отдельную службу финансового контроля.

Служба внутреннего аудита в системе здравоохранения должна оказываться государством за счет средств бюджета, а также предоставлять свои заключения по оказанию платных услуг. При этом не допускается хищение не только средств, выделяемых государством, но и при оказании платных медицинских услуг.

Во второй главе диссертации **«Совершенствование учета расходов в учреждениях здравоохранения»** изучается учет расходов, связанных с лекарственными препаратами в учреждениях здравоохранения, порядок учета расходов при совместном финансировании и ведение учета основных средств в учреждениях. В результате проведенных исследований были разработаны предложения и рекомендации по вопросам, связанным с приобретением, хранением и использованием имеющихся лекарственных средств в учреждениях здравоохранения и регулированием их учета при помощи определенной нормы, разработкой и внедрением четкого порядка списания просроченных лекарственных средств.

Существуют спорные вопросы учета расходов на лекарственные средства и другие товарно-материальные ценности в учреждениях здравоохранения. Проведенные исследования показали, что вопросы, связанные с приобретением, хранением и использованием лекарственных средств, имеющихся в учреждениях здравоохранения, и их учет не регламентированы четкой нормой. В частности, не до конца разработана и внедрена процедура списания с учета просроченных лекарственных средств.

По результатам исследования вопросов, связанных со списанием лекарственных средств и их учетом, были сделаны следующие выводы:

3. В учреждениях здравоохранения необходимо разрешить замену лекарств, закупленных для нужд пациентов и не использованных вовремя с точки зрения организации бухгалтерского учета и финансового контроля, то есть за 1 год до истечения срока годности лекарственных препаратов, предоставить право реализации данного лекарственного препарата или замены его другими аналогичными лекарственным препаратом с более длительным сроком годности.

При этом лекарства, доставленные в аптеки, с большей вероятностью будут реализованы в течение 1 года, что предотвращает истечение срока годности в учреждениях здравоохранения, а также позволяет экономить расходы учреждения.

4. Целесообразно списывать потери на лекарства, которые не использовались в течение определенного периода времени, на расходы периода. В этом случае норма естественной убыли должна быть установлена в 3-5 процентов.

Изучив структуру расходов медицинских учреждений мы также представляем наши взгляды и комментарии по бухгалтерскому учету в совместном финансировании (таблица 2).

**Таблица 2**

**Структура расходов Республиканского специализированного научно-практического медицинского центра кардиологии**

Расходы	2018	2019	2020	Изменение в 2020 году по отношению к 2018 году	Изменение в 2020 году по отношению к 2019 году
Износ основных средств	1563196484	1812971387	2734448598	174,9	150,8
Расходы на заработную плату и социальный налог	9036688141	11346301376	13710948943	151,7	120,8
Коммунальные платежи	329006137	628083359	577168030	175,428	91,9
Текущие расходы на ремонт	824888244	139284859	1795162646	217,6	1288,8
Товарно-материальные ценности	10219262151	11549282133	16008382244	156,6	138,6
Прочие расходы	574709678	880677391	906035695	157,7	102,9
Амортизация нематериальных активов	548860267	548860267	40391551	7,4	7,4
<b>Всего (расходы на обслуживание)</b>	<b>23096611102</b>	<b>26905460772</b>	<b>35772537707</b>	154,9	133,0
Амортизация основных средств	14779794	17181003	41128444	278,3	239,4
Заработная плата и социальные платежи	980308024	1125152563	1366556845	139,4	121,5
Налог на добавленную стоимость	290254	436100	633300	218,188	145,219
<b>Всего (административные расходы)</b>	<b>995378072</b>	<b>1142769666</b>	<b>1408318589</b>	141,5	123,2
Курсовая разница	<b>99840951</b>	<b>987321503</b>	<b>11604663</b>	11,6	1,2
Прочие финансовые расходы	<b>9079172</b>	<b>15344121</b>	<b>2422390</b>	26,7	15,8
Прочие операционные расходы	<b>1060674023</b>	<b>1253975827</b>	<b>1371401184</b>	129,3	109,4
<b>Итого</b>	<b>25261583320</b>	<b>30304871889</b>	<b>38566284533</b>	<b>463,97</b>	<b>382,52</b>

На основании проведенных исследований и данных таблицы можно сделать вывод, что медицинское учреждение, являющееся бюджетной организацией, не указывает, из каких средств были произведены расходы. Подобные расходы не отражаются ни во внутренних документах, ни в отчете.



В этой связи, на наш взгляд, при учете расходов на оказание платных услуг и их финансировании из бюджетных средств рекомендуется исходить из следующих аспектов:

целесообразно вести отдельный учет расходов, в том числе расходов, произведенных за счет средств, полученных от оказания платных услуг, и расходов, произведенных за счет бюджетных средств;

приобретение, ремонт и другие расходы основных средств и других ценностей должны производиться с учетом источника получения средств от предоставленных услуг.

Наличие основных средств на балансе предприятия напрямую связано с созданием и расширением определенного процесса производства, выполнения работ или оказания услуг со стороны данного предприятия. Однако нельзя давать оценку развития, устойчивости, доходности производства или оказания услуг исходя из того, имеет ли предприятие много или мало основных средств. То есть при оценке состояния основных средств необходимо учитывать особенности отрасли по производству, оказанию услуг или выполнению работ. Например, в то время как стоимость основных средств составляет очень маленькую долю в общей стоимости активов производственного предприятия, оборот его текущих активов, сумма прибыли может быть выше за счет использования имеющихся основных средств. И наоборот, в то время как доля основных средств предприятия, оказывающего услуги, высока в структуре активов, оборот его текущих активов и прибыль могут быть незначительными. Таким образом, при учете основных средств на предприятии и расчете уровня использования целесообразно учитывать особенности данной отрасли. Тем не менее, следует отметить, что основные средства являются амортизируемым активом, поэтому их эффективное использование, правильное начисление амортизации оказывает влияние не только на расходы предприятия, но и на его доходность.

В учреждениях здравоохранения большинство основных средств используются при обследовании или лечении больных и применяются непосредственно в процессе оказания услуг людям. Таким образом, невозможно оценить, эффективно ли медицинские учреждения используют свои основные средства или расходуют их надлежащим образом, если они соответствуют критериям, установленным в национальном стандарте бухгалтерского учета № 5.

Начисление амортизации основных средств в государственных медицинских учреждениях линейным способом отрицательно влияет на распределение амортизационных расходов, препятствуя правильному и точному переносу амортизационных расходов на себестоимость выполненных работ и оказанных услуг. На наш взгляд, целесообразно использовать все методы, применяемые в хозяйствующих субъектах, при начислении амортизации в учреждениях здравоохранения. Рекомендуется использовать метод начисления амортизации пропорционально объему

выполненных работ по основным, круглосуточно функционирующим основным средствам.

Исследования показали, что в учреждениях здравоохранения не установлена ликвидационная стоимость основных средств. Износ исчисляется на основе первоначальной стоимости основных средств. Это, само по себе, привело к увеличению текущих амортизационных расходов (таблица 3).

**Таблица 3**

**Влияние определения ликвидационной стоимости на амортизационные расходы основных средств в учреждениях здравоохранения<sup>14</sup>**

Амортизация, начисляемая на основные средства, по которым не установлена ликвидационная стоимость				Амортизация, начисляемая на основные средства, по которым установлена ликвидационная стоимость					
Первоначальная стоимость основных средств	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации	Остаточная стоимость основных средств	Первоначальная стоимость основных средств	Ликвидационная стоимость основных средств	Амортизируемая стоимость	Норма амортизации	Сумма амортизации	Остаточная стоимость основных средств
350000	20	70000	280000	350000	40000	310000	20	62000	288000
350000	20	70000	210000	350000	40000	310000	20	62000	226000
350000	20	70000	140000	350000	40000	310000	20	62000	164000
350000	20	70000	70000	350000	40000	310000	20	62000	102000
350000	20	70000	0	350000	40000	310000	20	62000	40000

Из данных таблицы очевидно, что определение ликвидационной стоимости основных средств в 40 миллионов сумов по отношению к первоначальной стоимости, при том, что первоначальная стоимость основных средств была 350 миллион сумов приводит к снижению амортизационных расходов основных средств с 70 миллионов сумов до 62 миллионов сумов. Определение ликвидационной стоимости основных средств в учреждении здравоохранения приведет к сокращению расходов, связанных с основными средствами, примерно на 10 процентов.

Тот факт, что ликвидационная стоимость основных средств четко не отражена в нормативных документах, является причиной недостатка в учете, что приводит к увеличению амортизационной суммы. На наш взгляд, необходимо учитывать определение приблизительного нормативного размера ликвидационной стоимости основных средств в учетной политике, а также при начислении амортизационной стоимости.

В то же время, проведенные нами научные исследования показали, что есть основные средства, которые все могут быть использованы в

<sup>14</sup> Разработка автора

учреждениях здравоохранения, и которые могут быть использованы не все. Например, транспортные средства (если только они не предназначены только для медицинской сферы), мебель и офисное оборудование, а также здания являются основными средствами, которыми могут пользоваться все. То есть эти основные средства могут быть использованы помимо медицины в дальнейшем в других сферах. Однако есть некоторые основные средства, которые можно использовать только в медицинской сфере. К таким основным средствам могут относиться столы, используемые для лечения, специальные кровати, аппараты для осмотра и т.п. Поэтому при определении нормы износа основных средств, а также установлении ликвидационной стоимости, необходимо учитывать эффективное использование основных средств для последующих пользователей, возможность их списания.

На наш взгляд, при определении ликвидационной стоимости целесообразно учитывать эффективность последующего использования, а также сферы, в которых оно может быть использовано. Исходя из этого, на основании проведенных исследований можно сделать вывод о целесообразности установления ликвидационной стоимости в размере 12 процентов для основных средств, которые могут быть использованы в дальнейшем, и ликвидационной стоимости примерно в 3-5 процентов для основных средств, которые не могут быть использованы всеми в дальнейшем.

При этом целесообразно разработать методику оценки морального износа основных средств в медицинской сфере. Для этого необходимо ежегодно проводить следующие этапы работ:

9. Разработка отдельного норматива на период использования каждого основного средства медицинского назначения, в том числе установление мер и норм списания на санитарно-гигиеническое состояние основного средства, даже если возможно его применение;

10. Определение нормы использования основных медицинских средств;

11. Принятие мер по определению уровня морального износа основных средств в медицинских учреждениях.

В третьей главе диссертации **«Совершенствование службы внутреннего аудита и финансового контроля в учреждениях здравоохранения»** осуществлен анализ современного состояния внутреннего аудита и финансового контроля в системе здравоохранения, путей совершенствования финансового контроля и внутреннего аудита в системе здравоохранения на основе зарубежного опыта, а также направлений совершенствования организации внутреннего аудита и финансового контроля в данной системе.

Известно, что финансовый контроль в системе здравоохранения – это контроль за целевым использованием финансовых средств и соблюдением действующего финансового законодательства. Важнейшей задачей финансового контроля является реализация финансовой политики, а также

контроль за целевым и эффективным использованием средств в системе здравоохранения и соблюдением бюджетного учета.

В соответствии с постановлением Президента Республики Узбекистан №ПП-3231 «О дальнейшем совершенствовании механизма финансирования образовательных и медицинских учреждений и системы государственного финансового контроля» от 21 августа 2017 года, определены меры для служб внутреннего аудита и финансового контроля, направленные на осуществление контроля за целевым использованием бюджетных средств и ведением бухгалтерского учета, предотвращение случаев нарушения бюджетного законодательства и проведение профилактических мер. Однако из данного постановления и нормативно-правовых актов, направленных на его исполнение, очевидно, что недостаточно разработаны процедуры организации внутреннего аудита и финансового контроля.

На основе исследований в области организации и проведения внутреннего аудита и финансового контроля нами разработаны усовершенствованные определения некоторых понятий в системе здравоохранения:

**государственный финансовый контроль** – с целью осуществления контроля за исполнением законодательных актов, относящихся к данной сфере, изучение и сопоставление бухгалтерских, финансовых, статистических, банковских и иных документов объектов и предоставление рекомендаций по принятию соответствующих мер.

**внутренний аудит и финансовый контроль** - система ведения бухгалтерского учета, составления финансовой и иной отчетности, законности хозяйственных операций, целесообразности с экономической точки зрения, сохранности активов, предотвращения случаев хищений и ошибок, выявления и оформления результатов в установленном порядке

**служба внутреннего аудита и финансового контроля** – служба, направленная на повышение прозрачности бюджетного процесса и усиление общественного и государственного контроля за ним, совершенствование механизмов бюджетного финансирования, учета и отчетности, укрепление бюджетной дисциплины, предупреждение и профилактику случаев нарушений бюджетного законодательства.

Служба внутреннего аудита осуществляет постоянный контроль за соблюдением бюджета и законодательства о бухгалтерском учете бюджетным учреждением.

Служба внутреннего аудита и финансового контроля независима при проведении внутреннего аудита и финансового контроля, а также при подготовке отчетов о результатах внутреннего аудита и финансового контроля.

Сотрудники службы внутреннего аудита и финансового контроля в установленном порядке ежегодно повышают квалификацию, как в области контроля за бюджетными средствами, так и в области бухгалтерского учета, и им выдается документ, подтверждающий повышение квалификации.

Целью внутреннего аудита является дальнейшее повышение прозрачности бюджетного процесса и усиление общественного контроля за ним, финансирование из бюджета, совершенствование механизмов учета и отчетности, повышение ответственности министерств и ведомств по укреплению бюджетной дисциплины в подведомственных министерствах и ведомствах, а также внедрение современных информационных технологий и признанных на международном уровне стандартов финансового контроля, принятие мер по предотвращению и профилактике случаев нарушения бюджетного законодательства.

Целью финансового контроля является осуществление государственного контроля за правильным и эффективным использованием денежных средств.

Службу внутреннего аудита и финансового контроля целесообразно создавать по решению республиканских Советов или общественных советов по вопросам деятельности организаций здравоохранения. В то же время, принимая во внимание, что данная служба будет подотчетной Совету, Совет должен принимать решения о приеме на работу и увольнении сотрудников данной службы.

По нашему мнению, в течение 10 дней в Совет должны быть направлены обобщенные данные о результатах проверок, проведенных на объектах контроля, по устранению и предупреждению нарушений и иных ошибок и на объект проверки должно быть отправлено письмо, подписанное руководителем службы внутреннего аудита, которые должно содержать предписания, обязательные к исполнению. Отчеты внутреннего аудита должны быть представлены в Совет и Министерство финансов Республики Узбекистан.

Собранные документы об административных правонарушениях, выявленных в ходе проверки, направляются в соответствующие органы для применения к виновным лицам административных взысканий и контроля за их исполнением.

На наш взгляд, при разработке программы внутреннего аудита целесообразно проводить внутренний аудит всех средств учреждения здравоохранения (независимо от источника финансирования) и их расходования в соответствии с законодательством. Потому что служба внутреннего аудита должна давать консультации не только по вопросам использования бюджетных средств, но и внебюджетных средств и по вопросам профилактики.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В результате исследования, проведенного в диссертации, были сделаны следующие выводы:

1. С точки зрения ведения бухгалтерского учета и контроля учреждениям здравоохранения должна быть предоставлена возможность

замены лекарственных средств, купленных для нужд пациентов и не использованных вовремя.

2. Необходимо установить систему обязательного определения ликвидационной стоимости основных средств, с нормой в 10-20 процентов для основных средств, которые могут быть использованы в дальнейшем, и 3-10 процентов для основных средств, не рекомендованных к общему использованию.

3. Сотрудники службы внутреннего аудита и финансового контроля должны ежегодно повышать квалификацию в установленном порядке как в области контроля за бюджетными средствами, так и в области хозяйственного учета.

12. Службы внутреннего аудита и финансового контроля должны быть подотчетны республиканским Советам или общественным советам по вопросам деятельности организаций здравоохранения.

13. Собранные документы об административных правонарушениях, выявленных в ходе проверки системы службой финансового контроля, направляются в соответствующие органы для применения к виновным лицам административных взысканий и контроля за их исполнением.

14. Соотношение сотрудников финансового контроля и внутреннего аудита, работающих в системе здравоохранения, целесообразно установить в соотношении 1/3 в зависимости от объема их работы. При этом если в действующей службе внутреннего аудита и финансового контроля работает 4 сотрудника, 3 из них занимаются только внутренним аудитом, 1 из них осуществляет финансовый контроль.

15. Службы внутреннего аудита и финансового контроля в учреждениях здравоохранения должны быть разделены исходя из их целей, задач и функций. При этом необходимо организовать в учреждениях отдельную службу внутреннего аудита и отдельную службу финансового контроля.

16. Служба внутреннего аудита в системе здравоохранения должна предоставлять свои заключения как по оказанию услуг, предоставляемых за счет бюджетных средств государства, так и заключения по оказанию платных услуг. При этом не только не будут допущены факты хищения средств, выделяемых государством, но и при оказании платных медицинских услуг.

Реализация представленных нами предложений приведет к четкому и полному учету расходов в учреждениях здравоохранения и эффективному использованию денежных средств.

**SCIENTIFIC COUNCIL AWARDING OF THE SCIENTIFIC DEGREES  
DSc.3/10.12.2019.I.16.01. AT THE TASHKENT STATE UNIVERSITY  
OF ECONOMICS**

---

**BANKING AND FINANCE ACADEMY OF THE REPUBLIC OF  
UZBEKISTAN**

**SHANASIROVA NODIRA ABDULLAYEVNA**

**IMPROVING ACCOUNTING AND AUDIT OF EXPENSES AT  
HEALTHCARE INSTITUTIONS**

**08.00.08 – “Accounting, economic analysis and audit”**

**ABSTRACT**

**of the dissertation of Doctor of Philosophy (PhD) in Economics**

**Tashkent – 2022**

The topic of doctoral dissertation (PhD) was registered under the number B2017.2.PhD/Iqt391 at the Supreme Attestation Commission under the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan.

The dissertation has been accomplished at the Banking and Finance Academy of the Republic of Uzbekistan.

The abstract of dissertation is posted in three languages (Uzbek, Russian and English (resume)) on the website of the Scientific Council ([www.tdiu.uz](http://www.tdiu.uz)) and on the website of «Ziyonet» informational and educational portal ([www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)).

**Scientific advisor:** Karimov Nematulla Fatkhullaevich  
Doctor of Economics, Professor

**Official opponents:** Kholbekov Rasul Olimovich  
Doctor of Economics, Professor

Mamadiyarov Dilshod Uralovich  
PhD in Economics, Associate Professor

**Leading organization:** Tashkent Financial Institute

The defense of the dissertation will take place on May 24, 2022 at 10<sup>00</sup> at the meeting of Scientific council №DSc.3/10.12.2019.I.16.01 at Tashkent State Economic University of the Republic of Uzbekistan. (Address: 100066, Tashkent city, I.Karimov street, building 49, phone: (99871) 239-28-72, fax: (99871) 239-43-51. e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz))

The doctoral dissertation (PhD) can be reviewed at the Information Resource Center of Tashkent State Economic University (registered under the number 135). Address: 100066, Tashkent city, I.Karimov street, building 49, phone: (99871) 239-28-72; fax: (99871) 239-43-51. e-mail: [info@tsue.uz](mailto:info@tsue.uz)

The abstract of dissertation sent out on «7» May 2022.  
(mailing report № 12 on «7» May 2022).



N.Kh. Jumaev  
Chairman of the Scientific Council for Awarding Scientific Degrees, Doctor of Economics, Professor

B.T. Berdiyarov  
Scientific secretary of the Scientific Council for Awarding Scientific Degrees, Doctor of Economics, Professor

S.K. Khudoykulov  
Chairman of the Scientific Seminar under the Scientific Council for Awarding Scientific Degrees, Doctor of Economics, Associate Professor



## **INTRODUCTION (abstract of the thesis of the Philosophy Doctor (PhD) on Economic Sciences)**

**The aim of the research work.** The aim of the research is to develop proposals and recommendations for improving the accounting and audit of expenses at healthcare institutions.

**The tasks of the research work are:**

development of proposals for the organization of the internal audit service based on its aims, objectives and functions in reliance upon a study of the current state;

study, as well as development of proposals and recommendations on the organization of accounting and control of medicines in healthcare institutions

development of proposals for improving the accounting and audit of budgetary funds and funds received from rendering paid services;

study of the norm of the disposal value of fixed assets in medical institutions and development of proposals for establishing this norm;

with the aim of optimizing the costs associated with fixed assets, development of proposals for accounting for fixed assets used in medical institutions by dividing them into groups;

taking into account the characteristics of medical institutions, with the aim of constantly updating fixed assets and determining the real residual value, keeping records of obsolescence, developing recommendations on the rate of disposal value;

based on the study of the internal audit program and its content, developing proposals for improvement;

on the basis of a study of the accountability of the internal audit service at healthcare institutions, development of substantiated proposals and recommendations.

**The object of the research work.** The object of the research is the activities of the Republican specialized scientific and practical medical center for traumatology and orthopedics of the Republic of Uzbekistan, the Republican specialized cardiology center, private clinics “Neuro-Med Service” and “Medik-AS”.

**The subject of the research work.** The subject of the research are financial and economic relations that arise in the process of improving the accounting and audit of expenses at healthcare institutions.

**The scientific novelty of the research work, consisting of the following:**

from the point of view of the organization of accounting and control of medicines in healthcare institutions, it is expedient to reflect losses on expired medicines as part of recurring expenses;

in healthcare institutions, it is proposed to establish a natural loss rate of 3-5 percent, depending on the type of medicines;

there has been substantiated the expediency of separate organization of internal audit and financial control services in healthcare institutions, as well as the issuance of an audit opinion on extrabudgetary funds along with budgetary funds;

it is proposed to establish the disposal value of medical equipment used in medical institutions in the amount of 10 percent with the account of the obsolescence of medical equipment.

**The scientific and practical significance of the research results** are as follows:

The scientific significance of the results of the study is justified by the fact that they can be used as a scientific and methodological basis for research in the field of improving accounting and audit of expenses in healthcare institutions and improving the financial control service.

The practical significance of the results of the study is due to the fact that they can be used to improve the accounting and audit of expenses and the financial control service in healthcare institutions, as well as for conducting independent research, developing scientific projects, compiling curricula for the courses “Accounting”, “Audit” , “Economic Analysis”, “Accounting in other industries” and strengthening their practical base.

**Implementation of the research results.** Based on scientific data on improving the accounting and auditing of expenses in healthcare institutions:

from the point of view of the organization of accounting and control of medicines at healthcare institutions, the proposal on the advisability of reflecting the loss of expired medicines as part of recurring expenses has been implemented in practice by order №12 12 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated June 25, 2020 (reference № 08-09/7608 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated July 6, 2021). As a result, losses from expired medicines are recognized as an expense in accounting and written off on this basis;

in healthcare institutions, the proposal to establish a natural loss rate of 3-5 percent, depending on the type of medicines, has been implemented in practice by order №12 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated June 25, 2020 (reference № 08-09/7608 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated July 6, 2021). As a result of the implementation of this proposal in practice, a 3% reduction in costs has been achieved due to the reduction of the medicines that are likely to expire;

a proposal for the separate organization of internal audit and financial control services in healthcare institutions, as well as the issuance of an audit opinion on extrabudgetary funds along with budgetary funds, has been implemented in practice by order №12 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated June 25, 2020 (reference № 08-09/7608 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated July 6, 2021). As a result, the division of services provided by the internal audit and financial control service has been achieved, the internal audit service has been organized separately, and an increase in the transparency of control over funds received from the provision of medical services

has been obtained and the effectiveness of internal audit of budgetary funds and other funds has been ensured;

the proposal to establish the loss value of medical equipment used in medical institutions in the amount of 10 percent, taking into account the obsolescence of medical equipment, has been implemented in practice by order №12 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated June 25, 2020 (reference № 08-09/7608 of the Ministry of Healthcare of the Republic of Uzbekistan dated July 6, 2021). As a result, along with the physical depreciation of fixed assets, the institution has received an opportunity to track their obsolescence, which, together with a 5% reduction in depreciation costs, served to form the real value after the end of the useful life.

**Evaluation of the research results.** The results of the research have been discussed in 2 international and 5 republican scientific and practical conferences.

**Publication of the research results.** On the topic of the thesis, 17 research papers have been published, including 1 monograph, 6 research articles in the domestic scientific journals recommended by the Supreme Attestation Commission of the Republic of Uzbekistan for publishing the main results of the doctoral dissertations, 2 articles in the journals included in Scopus Base, 2 articles in reputable foreign journals, as well as 6 theses of the reports at scientific and practical conferences.

**Structure and volume of the research.** The research structure includes introduction, three chapters, conclusion, a list of literature used and annexes. The volume of the research consists of 140 pages.

**ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ**  
**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**  
**LIST OF PUBLISHED WORKS**

**I бўлим (I часть, I part)**

1. Шанасирова Н.А. /Соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби ва аудитини/ Монография– Т.: 2019. - 106 б
2. Shanasirova N. Methods of accounting and its reforming in the country International journal of marketing & technology. ISSN:2249-1058. Volume-7, Issue-12. 25-131 p. April 2017 ISSN: 2249-1058 Impact Factor: 6.559 p.
3. Шанасирова Н. Мамлакатимизда бухгалтерия ҳисоби услубиёти ва унинг ислоҳоти // Иқтисодиёт ва таълим. – Тошкент., 2017. – №1. – 25-29 б. (08.00.00; №03).
4. Шанасирова Н. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятининг ривожланиши ва ислоҳ қилиниши// Иқтисодиёт ва таълим. – Тошкент., 2018. – №4. – 125-134 б. (08.00.00; №03).
5. Шанасирова Н. Ички аудитни ташкил қилиш масалалари. (Соғлиқни сақлаш муассасалари мисолида) // “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий электрон журнали. – Тошкент., 2018. – №4. – 1-8 б. (08.00.00; №15).
6. Шанасирова Н. Соғлиқни сақлаш тизимида ички аудитни ташкил этиш зарурияти //Молия ва банк иши (электрон илмий журнал) Тошкент., 2019. – №1. – 110-116 б. (08.00.00; №15).
7. Шанасирова Н. Соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ва молиявий назоратни ташкил этиш масалалари// “Молия ва Банк иши электрон илмий журнали”. – Тошкент., 2020. – №4. – 1-8 б. (08.00.00; №15).
8. Шанасирова Н. Пандемия шароитида соғлиқни сақлаш муассасаларида харажатлар ҳисоби // “Молия ва банк иши (электрон илмий журнал) Тошкент., 2020 Махсус сон . – Тошкент., 2020.–174-180 б. (08.00.00; №15).
9. Шанасирова Н. Роль и значение внутреннего аудита в медицинских учреждениях Республики Ўзбекистан Банк тизимиини ислоҳ қилиш ва барқарорлигини оширишнинг самарали йўллари мавзусидаги республика миқёсидаги илмий-амалий конференция материаллари тўплами 2018 йил 18 май
10. Реформирование и переход бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчетности в Республике Узбекистан III Международная научно–практическая конференция, «учет, анализ и аудит: состояние и перспективы развития» г. Луганск 19 декабря 2018 года.
11. Шанасирова Н. Рақамли иқтисодиётнинг соғлиқни сақлаш тизимидаги ўрни ва аҳамияти. Банк-молия академияси. Республика илмий-амалий конференция. 2019 йил.

12. The role and importance of the digital economy in the health system  
Published in International Conference on Digital Society , Innovations & Integrations of Life in New Century January 2021 ICDSIIL-21 Issue.

### **II бўлим (II часть; II part)**

13. Шанасирова Н. Соғлиқни сақлаш муассасаларида ички аудит ва молиявий назоратни ташкил этишнинг назарий-ҳуқуқий асослари Тошкент., AGROIQTISODIYOT Журнали -2020 Махсус сон . – Тошкент., 2020. – 342-347 б. (08.00.00; №12).

14. Шанасирова Н. Соғлиқни сақлаш муассасаларида бюджет харажатлари таркиби ва ҳисобини ташкил этишнинг амалий жиҳатлари Ўзбекистон банк-молия секторини инновацион ривожлантириш: институтлар, механизмлар ва воситалар мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция тезислари тўплами. 2018 йил 29-30 май.

15. Shanasirova N. Issues of establishing internal audit and financial control in health care institutions JARDCS (Скопус) <http://jardcs.org/> VOLUME 12, ISSUE 2 2020

16. Шанасирова Н. Республикамизда экспорт салоҳияти бўйича амалга оширилаётган чора тадбирлар. Ўзбекистон Республикаси экспорт салоҳияти: зарур шароитлар ва ўсиш имкониятлари. Банк-молия академияси. Республика илмий-амалий конференция. 2017 йил 5 май

17. The role and importance of the digital economy in the health system  
Published in International Conference on Digital Society , Innovations & Integrations of Life in New Century January 2021 ICDSIIL-21 Issue.

Автореферат ТДИУ Таҳририят бўлимида таҳрир қилинди

Босишга рухсат этилди: 05.05.2022 йил.

Бичими 60x84 1/16, «Times New Roman» гарнитурда рақамли босма  
усулида босилди.

Шартли босма табағи 2,8. Адади: 100. Буюртма: № 98

Тел: (99) 38329979; (99) 817 44 54

Гувоҳнома reestr №10-3279

«IMPRESS MEDIA» МЧЖ босмаҳонасида чоп этилди.

100000, Тошкент ш., Яккасарой тумани, Кушбеги кўчаси, 6 уй.

