

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**  
**ХУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ**  
**DSc.03/30.12.2019.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

---

**САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ**

**НЕЪМАТОВ ОЙБЕК ИСМАТУЛЛАЕВИЧ**

**НОДАВЛАТ НОТИЖОРАТ ТАШКИЛОТЛАРИДА БУХГАЛТЕРИЯ**  
**ҲИСОБИ ВА АУДИТНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 - Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси**  
**АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент шаҳри – 2021 йил**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy)  
диссертацияси автореферати мундарижаси**

**Оғловления автореферата диссертации доктора философии (Doctor of  
Philosophy) по экономическим наукам**

**Content of dissertation abstract of doctor of philosophy (Doctor of  
Philosophy) on Economical sciences**

**Неъматов Ойбек Исматуллаевич**

Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни  
такомиллаштириш ..... 3

**Неъматов Ойбек Исматуллаевич**

Совершенствование бухгалтерского учёта и аудита в негосударственных  
некоммерческих организациях ..... 27

**Nematov Oybek Ismatullaevich**

Improving accounting and auditing in nongovernmental nonprofit  
organizations ..... 51

**Эълон қилинган ишлар рўйхати**

Список опубликованных работ  
List of published works ..... 55

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**  
**ХУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ**  
**DSc.03/30.12.2019.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

---

**САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ**

**НЕЪМАТОВ ОЙБЕК ИСМАТУЛЛАЕВИЧ**

**НОДАВЛАТ НОТИЖОРАТ ТАШКИЛОТЛАРИДА БУХГАЛТЕРИЯ**  
**ҲИСОБИ ВА АУДИТНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 - Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси**  
**АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент шаҳри – 2021 йил**

**Фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида В2017.3.PhD/297 рақам билан рўйхатга олинган.**

Диссертация Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институтида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз (резюме)) Илмий кенгаш веб-саҳифасида ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) ва «Ziyonet» Ахборот-таълим порталида ([www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)) манзилларига жойлаштирилган.

**Илмий раҳбар:**

**Ибрагимов Нозир Алиевич,**  
иқтисодиёт фанлари доктори, доцент

**Расмий оппонентлар:**

**Меҳмонов Султонали Умаралиевич,**  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Дусмуратов Раджапбай Давлетбаевич,**  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Етакчи ташкилот:**

**Фарғона политехника институти**

Диссертация ҳимояси Тошкент молия институти ҳузуридаги DSc.03/30.12.2019.I.17.01 рақамли Илмий кенгашнинг 2021 йил «24» 09 куни соат 14:00 даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, Амир Темура кўчаси, 60А уй. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: [ilmiykengash@tfi.uz](mailto:ilmiykengash@tfi.uz).

Диссертация билан Тошкент молия институтининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (246 рақами билан рўйхатга олинган). Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, Амир Темура кўчаси, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: [admin@tfi.uz](mailto:admin@tfi.uz)

Диссертация автореферати 2021 йил «24» 08 куни тарқатилди.  
(2021 йил «24» 08 даги 39 рақамли реестр баённомаси).



**Т.З.Тешабаев**

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

**Ф.К.Холмаматов**

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш котиби, иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD), доцент

**И.Н.Кўзиёв**

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш қошидаги илмий семинар раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

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

**Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати.** Дунё мамлакатларида фуқаролик жамиятининг ўзига хос инфраструктурасини шакллантиришда нодавлат нотижорат ташкилотлари (ННТ) ўрни ва аҳамияти бекиёсдир. Биргина, «АҚШда 1,4 млн. дан ортиқ нотижорат ташкилотларининг иқтисодиётдаги ҳиссаси 887,3 млрд. долларга тенг бўлиб, ушбу соҳада 10 млн. дан ортиқ киши меҳнат қилмоқда»<sup>1</sup>. ННТлар дунё миқёсида фуқароларнинг сиёсий, иқтисодий ва ижтимоий ҳуқуқларини ҳимоя қилиш, фан, маданият, санъат ва маориф фаолиятини қўллаб-қувватлаш, спорт ва соғлом турмуш тарзини тарғиб этиш ва бошқа кўплаб соҳаларда улкан ишларни амалга оширмоқда. Бироқ, бугунги кунда ННТлар фаолиятини молиялаштириш манбалари, маблағларнинг сарфланиши ҳисоби ва аудити етарли даражада тадқиқ қилинмаган. Шу боис, ННТларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш, илғор тажрибалардан фойдаланиш энг долзарб масалалар ҳисобланади.

Жаҳон мамлакатларида иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида ННТларнинг мол-мулклари, молиялаштириш манбалари, мажбуриятлари ва хусусий капиталини тан олиш, баҳолаш, ННТлар маблағларининг устав фаолиятида кўрсатилган мақсадларда сарфланиши, молиявий ҳисоботи ва аудитни такомиллаштириш борасидаги илмий ишларга алоҳида эътибор қаратилган. Ушбу тадқиқотлар натижасида ННТлар бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришга эришилган. Жумладан, АҚШдаги FASB томонидан FAS-117 «Нотижорат ташкилотлари молиявий ҳисоботлари» стандарти ишлаб чиқилган. Лекин, соҳанинг хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда ННТларда ҳисоб ва аудит соҳасида ягона методологик тартибни жорий қилиш билан боғлиқ муҳим масалалар кенгроқ тадқиқ этишни талаб этмоқда.

Ўзбекистонда «охирги тўрт йилда нодавлат нотижорат ташкилотлари ва фуқаролик жамияти бошқа институтларининг 1270 дан ортиқ лойиҳаларини қўллаб-қувватлаш мақсадида Давлат бюджетидан 117 миллиард сўм миқдордаги маблағлар ажратилди»<sup>2</sup>. Ўзбекистон Республикасининг 2021-2025 йилларда фуқаролик жамиятини ривожлантириш концепциясида «Нодавлат нотижорат ташкилотлари фаолиятининг очиқлик индекси жорий қилинади ва унга кўра ҳар йил яқунлари бўйича нодавлат нотижорат ташкилотлари томонидан амалга оширилган ишлар, ижтимоий шериклик даражаси, ажратилган субсидия, грант ва ижтимоий буюртмалар натижадорлиги ва бошқа муҳим фаолият кўрсаткичларига асосан уларнинг рейтинги»<sup>3</sup>ни тузиш борасида вазифаларнинг қўйилиши ҳам нодавлат нотижорат ташкилотларида ҳисоб ва ҳисобот ишларини халқаро тажрибалар асосида такомиллаштириш борасида аниқ вазифаларни белгилаб берди.

<sup>1</sup><https://www.learningtogive.org/resources/nonprofit-organizations-definition-and-examples>

<sup>2</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 4 мартдаги ПФ-6181-сон «2021-2025 йилларда фуқаролик жамиятини ривожлантириш концепциясини тасдиқлаш тўғрисида»ги фармони. <https://lex.uz/docs/5319756>

<sup>3</sup>Ўзбекистон Республикасининг 2021-2025 йилларда фуқаролик жамиятини ривожлантириш концепцияси. <https://lex.uz/docs/5319756>

Мамлакатимизда ННТларда ҳисоб ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш, ажратилган грантлар натижадорлиги, устав капиталини соф активлар ҳисобидан шакллантириш ҳамда ННТлар рейтингини аниқлашда ҳисоб ва ҳисобот маълумотларидан фойдаланишни объектив зарурат қилиб қўймоқда. Юқоридагиларнинг барчаси, мос равишда, ушбу долзарб мавзуда чуқур илмий-тадқиқотлар олиб боришни тақозо этади.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сон «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида», 2021 йил 4 мартдаги ПФ-6181-сон «2021-2025 йилларда фуқаролик жамиятини ривожлантириш концепциясини тасдиқлаш тўғрисида», 2018 йил 4 майдаги ПФ-5430-сон «Мамлакатни демократик янгилаш жараёнида фуқаролик жамияти институтларининг ролини тубдан ошириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги фармонлари, 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида», 2020 йил 24 февралда ПҚ-4611-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорлари, соҳага оид бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда кўрсатилган вазифаларни ҳал қилишга мазкур диссертация муайян даражада хизмат қилади.

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

**Муаммонинг ўрганилганлик даражаси.** ННТларда бухгалтерия ҳисоби ва аудит билан боғлиқ муаммоларнинг баъзи назарий, ташкилий ва методологик жиҳатлари хорижлик иқтисодчи олимлардан Л.В.Егорова, А.В.Бровкин, Дж.Робертсон, В.И.Подольский, А.Д.Шеремет, В.П.Суйц<sup>4</sup> ва бошқа олимлар илмий ишларида тадқиқ қилинган.

ННТларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитининг айрим масалалари мамлакатимиз олимларидан К.Б.Ахмеджанов, Р.Д.Дўсмуратов, Н.А.Ибрагимов, И.Н.Исманов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, Д.К.Кудбиев, М.Б.Калонов, С.У.Меҳмонов, М.Қ.Пардаев, А.Х.Пардаев, Н.К.Ризаев, А.Ж.Туйчиев, М.М.Тулаходжаева, И.Н.Қўзиев, К.Р.Ҳотамов, М.С.Хожиев<sup>5</sup> ва бошқаларнинг илмий ишларида ўрганилган.

---

<sup>4</sup>Л.В.Егорова. Учет и аудит в некоммерческих организациях: теория, методология и практика. Автореферат дисс. д.э.н. Ростов-на-Дону, 2008.; А.В.Бровкин. Концепция формирования финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций. Автореферат дисс. к.э.н. М.: МГУ, 2010.; Дж. Робертсон. Аудит. Перевод с англ. – М.: КППМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. –356 с.; В.И.Подольский Аудит: учебник. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.; А.Д.Шеремет, В.П.Суйц. Аудит. Учебник. – М.: Инфра-М, 2015. – 365 с.

<sup>5</sup>К.Б.Ахмеджанов. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Докторлик диссертацияси автореферати. Т.: 2016. 42-б.; Н.А.Ибрагимов. Информационные технологии бухгалтерского учета многоотраслевых объектов: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.13. - Москва, 1996. - 323 с.; Р.Д.Дўсмуратов. Аудит асослари. Дарслик. –Т.: ЎМЭ, 2003, 612 б.; И.Н.Исманов. Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш

Бироқ, ушбу илмий ишларнинг аксариятида ННТларда ҳисоб ва аудитнинг назарий-методологик жиҳатлари билан боғлиқ муаммолар махсус мустақил илмий-тадқиқот объекти сифатида чуқур ўрганилмаган. Бу ҳолат мазкур мавзуда илмий тадқиқотлар олиб бориш зарурлигини белгилайди.

**Диссертация тадқиқотининг диссертация бажарилган олий таълим муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги.** Диссертация тадқиқоти Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институтининг илмий-тадқиқот ишлари режасига мувофиқ «Мамлакатни модернизациялаш ва инновацион иқтисодиётга ўтиш шароитида хизмат кўрсатиш, сервис ва туризмни ривожлантиришнинг назарий ва амалий муаммолари» мавзуси доирасида бажарилган.

**Тадқиқотнинг мақсади** нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборатдир.

**Тадқиқотнинг вазифалари** қуйидагилардан иборат:

ННТлар харажатларини бевосита ва билвосита харажатларга таснифлаш, харажатларни «сабаб-оқибат» мезони асосида таннарх объектларига тақсимлаш услубиётини ишлаб чиқиш;

илғор хорижий тажрибаларни тадқиқ қилиш асосида ННТларда бухгалтерия баланси мазмуни, таркиби ва тузиш тартибини такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

нодавлат нотижорат ташкилотларида «хусусий капиталга йўналтирилган маблағлар» кўрсаткичини асослаш ҳамда хусусий капиталини доимий соф активлар ҳисобидан шакллантириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

мақсадли тушумларнинг келиб тушиши ва ишлатилиши тўғрисидаги бажарилишларга оид ҳисоботни тузиш тартиби ва тақдим қилинишини асослаш ҳамда унинг шаклини тавсия этиш;

ННТларда «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит тизими асосида сметалардан четланишлар аудитининг услубий жиҳатларини такомиллаштириш;

---

масалалари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация иши. Тошкент 2009 й.; А.А.Каримов. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.; Н.Ф.Каримов. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш муаммолари: Дис. автореф. ... икт. фан. д-ри. – Т.: 2007.; М.Б.Колонов. Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш (автотранспорт корхоналари мисолида). Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Тошкент.: ТМИ, 2019; Д.К.Кудбиев. Проблемы анализа использования основных фондов в кооперативной торговле. Монография.-Т.: «Узбекистан», 1990.-128 с.; С.У.Меҳмонов. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Дис...икт.фан. д-ри. -Т.: ТМИ, 2018.; М.К.Пардаев, И.Т.Абдукаримов, Ж.И.Исроилов, Б.И.Исроилов. Корхоналарда молиявий ҳисоботлар таҳлили. Ўқув қўлланма. – Т.: Солиқ Академияси, 2009. -76 б.; А.Х.Пардаев, З.А.Пардаева. Бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: «Иқтисод-Молия». 2019 й. -538 б.; А.Ж.Гуйчиев. Мажбуриятлар бухгалтерия ҳисоби ва таҳлилининг назарий методологик муаммолари. Диссертация. и.ф.д. – Тошкент. 2011. 71-б.; М.М.Тулаходжаева Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998. – 176 б.; И.Н.Қўзиёв. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2017. – 70 б.; Хожиев М.С. Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш. и.ф.д (PhD) дисс. автореф. – Т.: 2018 йил.; К.Р.Ҳотамов. Билвосита солиқлар ҳисоби ва таҳлилининг такомиллаштириш. Монография. –Т: Молия, 2016.-168 б.

ННТларда ҳисоб ва аудитга доир Ўзбекистон Республикасининг амалдаги қонун ҳужжатларини янада такомиллаштиришга қаратилган тавсиялар ишлаб чиқиш.

**Тадқиқотнинг объекти** сифатида республикамизда фаолият олиб бораётган ННТларнинг молиявий-хўжалик фаолиятида бухгалтерия ҳисоби ва аудит жараёнлари олинган.

**Тадқиқотнинг предмети** ННТларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришда вужудга келадиган иқтисодий муносабатлар ҳисобланади.

**Тадқиқотнинг усуллари.** Диссертацияда гуруҳлаш, таққослаш, баҳолаш, индукция, дедукция, абстракт-мантиқий фикрлаш, монографик кузатув, бухгалтерия ҳисоби, статистика, иқтисодий таҳлил ҳамда иқтисодий-математик усуллардан фойдаланилган.

**Тадқиқотнинг илмий янгилиги** қуйидагилардан иборат:

нодавлат нотижорат ташкилотларида билвосита харажатларини дастурлар, лойиҳалар ва тадбирларга «сабаб-оқибат» мезони асосида олиб бориш орқали ҳисоб объектининг таннархи аниқлаштирилган;

нодавлат нотижорат ташкилотлари ўз маблағлари манбаларини таркибий қисмлари бўйича акс эттириш мақсадида хусусий капитални доимий соф активлар ҳисобидан шакллантириш таклиф қилинган;

нодавлат нотижорат ташкилотлари натижадорлигини баҳолаш мақсадида мақсадли тушумларнинг таркибига доир ахборотларни шакллантириш учун алоҳида 8331 - «Кириш бадаллари», 8860 - «Хайр-эҳсонлар, ёрдамлар, меҳр-мурувват ва донорлик маблағлари», 8871 -«Тадбиркорлик фаолиятидан олинган фойдаси» ишчи счётларини киритиш таклиф этилган;

нодавлат нотижорат ташкилотларида «бажарилишлар-сметачетланишлар» яхлит занжири бўйича бажарилишларга оид ҳисоботларни тузиш ҳамда сметалардан четланишларини аниқлашни киритиш орқали аудитнинг услубий жиҳатлари такомиллаштирилган.

**Тадқиқотнинг амалий натижалари** қуйидагилардан иборат:

нодавлат нотижорат ташкилотларда активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромадлари ва харажатлари ҳамда мақсадли тушумларни тан олиш, баҳолаш ва ҳисобини такомиллаштириш бўйича услубий тартибларнинг ишлаб чиқилганлиги ҳисоб ишларини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилган;

нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия баланси, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот ҳамда хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботларни такомиллаштириш бўйича таклифлари ҳамда мақсадли тушумларнинг келиб тушиши ва ишлатилиши тўғрисидаги ҳисоботнинг янги шакли ахборот фойдаланувчиларга молиявий ҳолатни асосли баҳолаш, сифатли қарорлар қабул қилиш имкониятларини яратган;

нодавлат нотижорат ташкилотлар фаолиятини аудит қилиш услубиётининг такомиллаштирилганлиги улар фаолиятининг норматив-



ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига мувофиқлиги ҳамда молиявий ҳолатининг барқорорлиги бўйича хулосаларга қилишга асос бўлиб хизмат қилган.

**Олинган натижаларнинг ишончлилиги** тадқиқот давомида амалга оширилган ёндашув ва усулларнинг расмий манбалардан олинганлиги, статистик қонуниятларда келтирилган ишонччилик талабларига жавоб бериши, нодавлат нотижорат ташкилотларининг ҳисоботларига асосланганлиги билан белгиланади.

**Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти.** Тадқиқот ишининг илмий аҳамияти ишлаб чиқилган таклифлар республикамиз нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитига оид чуқур илмий тадқиқотларни амалга оширишда, норматив-ҳуқуқий ҳужжатларни такомиллаштиришда, «Бухгалтерия ҳисоби» ва «Аудит» фанларини янада ривожлантиришда фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқотнинг амалий аҳамияти ишлаб чиқилган тавсиялардан ННТлар бухгалтерия ҳисоби ва аудит усулларини асослаш, мақсадли тушумлар, харажатлар, мажбуриятлар, хусусий капитални ҳаққоний баҳолаш ва улар бўйича ҳисоботларни ишончли акс эттириш ҳамда ННТлар очиклик индексини белгилашга қаратилган таъсирчан чора-тадбирларни ишлаб чиқишда фойдаланиш мумкинлиги билан тавсифланади.

**Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши.** Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш бўйича олинган илмий натижалар асосида:

нодавлат нотижорат ташкилотларида билвосита харажатларини дастурлар, лойиҳалар ва тадбирларга «сабаб-оқибат» мезони асосида олиб бориш орқали ҳисоб объектининг таннархи аниқлаштириш бўйича таклифи Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқаруви томонидан ҳисоб сиёсатига жорий қилинган (Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқарувининг 2021 йил 28-апрелдаги 01/141-сон маълумотномаси). Натижада, дастурлар, лойиҳалар ва тадбирлар таннархини тўғри ҳисоблаш ҳамда ҳисоб ва ҳисоботларнинг сифатини оширишга хизмат қилган;

нодавлат нотижорат ташкилотлари ўз маблағлари манбаларини таркибий қисмлари бўйича акс эттириш мақсадида хусусий капитални доимий соф активлар ҳисобидан шакллантириш бўйича таклифи Ўзбекистон Аудиторлар палатаси томонидан ишлаб чиқилган илмий-услубий тавсиялар ҳамда Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқаруви томонидан ҳисоб сиёсатига жорий қилинган (Ўзбекистон Аудиторлар Палатасининг 2020 йил 2 октябрдаги 33-сон, Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқарувининг 2021 йил 28-апрелдаги 01/141-сон маълумотномалари). Мазкур таклифларнинг амалиётга жорий этилиши нодавлат нотижорат ташкилотларида хусусий маблағлари манбаларига доир ахборотларни олиш имконини берган;

нодавлат нотижорат ташкилотлари натижадорлигини баҳолаш мақсадида мақсадли тушумларнинг таркибига доир ахборотларни шакллантириш учун алоҳида 8331 - «Кириш бадаллари», 8860 - «Хайр-эҳсонлар, ёрдамлар, меҳр-мурувват ва донорлик маблағлари», 8871 -«Гадбиркорлик фаолиятдан олинган фойдаси» ишчи счётларини киритиш бўйича таклифи Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқаруви томонидан ҳисоб сиёсатига жорий қилинган (Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқарувининг 2021 йил 28-апрелдаги 01/141-сон маълумотномаси). Натижада, мақсадли тушумлар фойдаланилиши устидан назоратни кучайтириш ҳамда бошқарув самарадорлигини ошириш имконини берган;

нодавлат нотижорат ташкилотларида «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири бўйича бажарилишларга оид ҳисоботларни тузиш ҳамда сметалардан четланишларини аниқлашни киритиш орқали аудитнинг услубий жиҳатлари такомиллаштириш бўйича таклифи Ўзбекистон Аудиторлар палатаси томонидан ишлаб чиқилган илмий-услубий тавсиялар ҳамда Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқаруви томонидан нодавлат нотижорат ташкилотларида ички аудитни ташкил этиш ва ўтказиш жараёнига жорий қилинган (Ўзбекистон Аудиторлар Палатасининг 2020 йил 2 октябрдаги 33-сон ва Ўзбекистон «Маҳалла» хайрия жамоат фонди Самарқанд вилояти бўлими бошқарувининг 2021 йил 28-апрелдаги 01/141-сон маълумотномалари). Ушбу таклифнинг амалиётга жорий қилиниши аудит хизмати фаолиятининг самарадорлигини оширишга ҳамда ҳисоботларнинг халқаро стандартларга мувофиқлигини таъминлашга хизмат қилган.

**Тадқиқот натижаларининг апробацияси.** Ушбу тадқиқот натижалари 9 та республика ва 4 та халқаро илмий-амалий конференцияларда муҳокамадан ўтказилган.

**Тадқиқот натижаларининг эълон қилиниши.** Диссертация натижалари 23 та илмий иш, шу жумладан битта монография, 2 та илмий-услубий тавсиялар, Ўзбекистон Республикаси Олий аттестация комиссиясининг диссертацияларнинг асосий илмий натижаларини чоп этиш бўйича тавсия этилган илмий нашрларда 7 та илмий мақола, шундан 1 таси хорижий журналларда нашр этилган.

**Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми.** Диссертация кириш, учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан таркиб топган. Диссертация ҳажми 151 бетни ташкил этган.

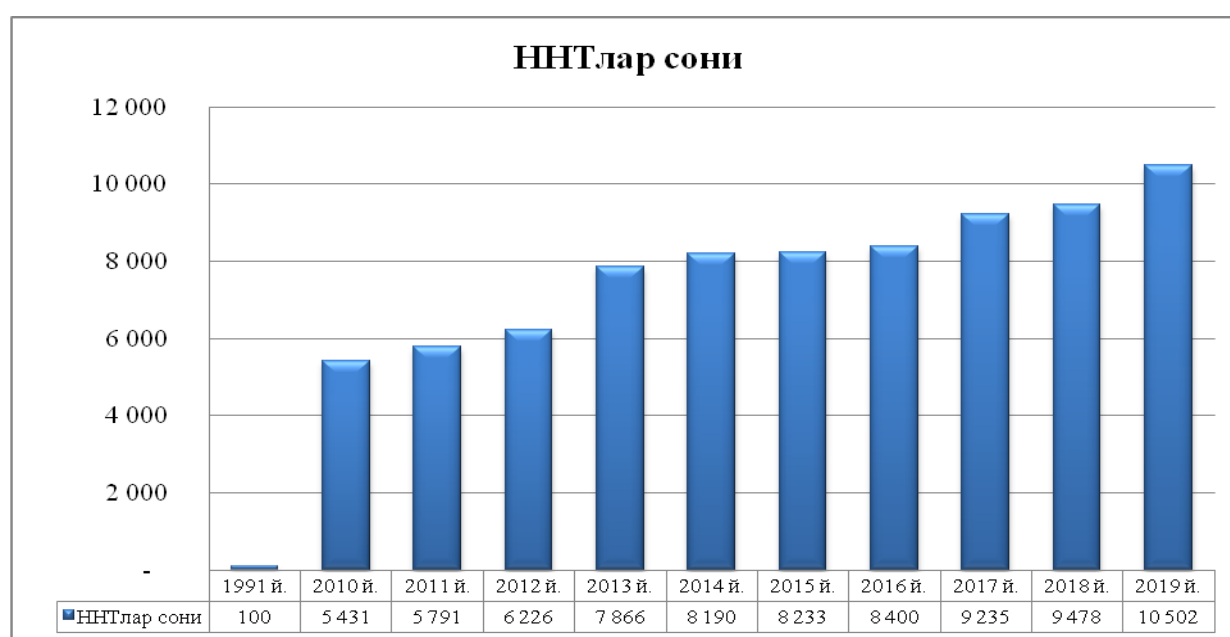
## ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

**Кириш** қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва зарурияти асосланган, унинг мақсади, вазифалари, объекти ва предмети белгилаб олинган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган, илмий янгилиги ва амалий натижалари баён қилинган, олинган натижаларнинг илмий-амалий аҳамияти очиб

берилган, тадқиқот натижаларини амалиётга жорий қилиш, нашр этилган ишлар ва диссертациянинг таркибий тузилишига доир маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг «**Нодавлат нотижорат ташкилотларида ҳисоб ва аудитнинг назарий ҳамда услубий масалалари**» деб номланган биринчи бобида нодавлат нотижорат ташкилотларининг ҳисоб ва аудит субъектлари сифатида тавсифи ва таснифий асослари, молиялаштириш манбалари ҳамда харажатлари ҳисобини такомиллаштириш масалалари тадқиқ қилинган.

Республикада ННТлар сони йилдан йилга ортиб бормоқда. 2019 йил 31 декабрь ҳолатига ННТларнинг сони 10 502 тани ташкил этиб, улар жамоат бирлашмаси, муассаса, жамоат фонди ва бошқа ташкилий-ҳуқуқий шаклларда ташкил этилган (1-расм).



**1-расм. Ўзбекистонда ННТлар сони<sup>6</sup>**

Нотижорат ташкилотлари ҳам бухгалтерия ҳисобининг муҳим бирлиги саналади. ННТларнинг бухгалтерия ҳисоби субъекти сифатидаги таснифини қуйидаги 2-расмда келтирамиз:

ННТларда бухгалтерия ҳисобини ташкил этишда ҳисобга олиш лозим бўлган бир қанча хусусиятлар мавжуд. ННТларнинг маблағлари фақат устав фаолиятида кўзда тутилган дастурлар, шартномалар, лойиҳалар, тадбирлар ва бошқа кўзда тутилган мақсадларда смета бўйича сарф қилинади. ННТ маблағларини кўзда тутилмаган мақсадларга сарфланиши таъқиқланади. ННТларда қатъий ҳисобдорлик ўрнатилган, ташкилотнинг раҳбарияти уларга ишониб топширилган маблағларнинг фойдаланиш ҳолати тўғрисида ташкилот аъзолари олдида фаолият (бажарилишлар) тўғрисида ҳисобот беради.

<sup>6</sup><http://www.minjust.uz> – Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги расмий веб-сайти.



**2-расм. Нодавлат нотижорат ташкилотларининг бухгалтерия ҳисоби субъекти сифатидаги таснифи<sup>7</sup>**

Тадқиқотлар асосида ушбу ҳолатларга изоҳ келтирадиган бўлсак, қуйидагиларга эътиборни қаратиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. «Нодавлат нотижорат ташкилотлари тўғрисида»ги Қонуннинг 2-моддаси иккинчи хат бошида албатта «ташкилотнинг қатнашчилари (аъзолари) унинг мулкига нисбатан эгалик ҳуқуқига эга эмас»лигига қонуний мақом бериш керак. Бундан ташқари, «даромад (фойда) ҳамда тугатишдан олинган мол-мулк устав фаолиятида кўрсатилган вазифаларни амалга оширишга йўналтиради» деб таъкидланиши мулк ва даромад (фойда)нинг фойдаланиш йўналишлари қонуний асосларини белгилаб беради. Қонуннинг 28-моддасида ҳозирги иқтисодиётнинг глобаллашуви ҳамда корхоналар мол-мулки таркибига инновациялар ва НОУ-ХАУлар ҳисобидан ҳиссаси ошиб бораётган «номоддий активлар», қўшимча даромад манбаига айланаётган

<sup>7</sup> Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

«инвестициялар», молиявий активлар таркибига кирадиган «дебиторлик қарзлар» ҳамда энг муҳим ва салмоқли модда ҳисобланган «захиралар»ни киритиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Ушбу таклифларнинг қонунга киритилиши нодавлат нотижорат ташкилотларида норматив-ҳуқуқий асосларни такомиллаштиришга имкон беради.

ННТларда харажатларини ҳисобга олиш ва тақсимлашни бешта босқичларда амалга ошириш мақсадга мувофиқ. Биринчи босқичда, даставвал ННТ харажатларини иккита гуруҳга ажратиш керак: Фаолият (тижорат ёки нотижорат) билан боғлиқ бўлган харажатлар; Фаолият (тижорат ёки нотижорат) билан боғлиқ бўлмаган харажатлар. Иккинчи босқичда, фаолият билан боғлиқ бўлган ва боғлиқ бўлмаган харажатларнинг таркибини белгилаб чиқиш лозим бўлади. Фаолият билан боғлиқ харажатларига ННТларнинг устав фаолияти билан боғлиқ нотижорат фаолияти ва тадбиркорлик фаолияти билан боғлиқ тижорат фаолияти харажатларига ажратиш мумкин. Учинчи босқичда, фаолият билан боғлиқ бўлган харажатларни фаолият даражасига тўғридан-тўғри ва билвосита боғлиқлигини белгилаш керак. Шу боис, фаолият билан боғлиқ бўлган харажатларни фаолият билан бевосита боғлиқ харажатларга ва фаолият билан билвосита боғлиқ харажатларга ажратиш зурур бўлади. Тўртинчи босқичда, фаолият билан боғлиқ бўлган харажатлар нотижорат ва тижорат фаолиятига тақсимлангандан сўнг, ҳар бир фаолиятнинг харажатлари таснифланишини давом эттириш мумкин. Бешинчи босқичда, ННТларда билвосита харажатларни харажатлар объектларига тақсимлаш амалга оширилиши лозим. Бунинг учун эса ҳар бир харажатлар объектлари бўйича тақсимлаш базаларини белгилаб олиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Тақсимлаш базаларини ННТларнинг ҳисоб сиёсатида кўзда тутилиши керак.

Нодавлат нотижорат ташкилотларида билвосита харажатларини дастурлар, лойиҳалар ва тадбирларга «сабаб-оқибат» мезони асосида олиб бориш орқали ҳисоб объектининг таннархи аниқлигини ошириш мумкин бўлади. Билвосита харажатларни тақсимлашда фойдаланиладиган «сабаб-оқибат» мезонидан фойдаланилганда билвосита ўзгарувчи харажатлар таннарх объектига уларнинг юзага келиш сабабларига монанд идентификацияланади. Масалан, дастурлар билан боғлиқ интернет харажатлари ходимларнинг меҳнат соатлари билан ўзгарувчан бўлганлиги сабабли таннарх объектига меҳнат соатларига мутоносиб равишда тақсимланади.

Билвосита харажатлар «сабаб-оқибат» мезони асосида тақсимлангандан сўнг, ҳар бир дастур бўйича жами харажатлар суммаси (объект таннархи) аниқланиши лозим. Аниқланган харажат суммаси тегишли молиялаштириш манбаларидан қопланади.

Тадқиқотлар асосида ҳар бир дастур, лойиҳалар ва тадбирлар бўйича харажатларни таннарх объектига «сабаб-оқибат» мезони асосида

тақсимлашни қуйидаги тартибда амалга оширишни таклиф этамиз (1-жадвал).

**1-жадвал**

**Нодавлат нотижорат ташкилотларида билвосита харажатларни таннарх объектларига «сабаб-оқибат» мезони асосида тақсимлаш (минг сўм)<sup>8</sup>**

Харажатлар моддалари	Тақсимлаш асослари (сабаб-оқибат омиллари)	Дастурлар, лойиҳалар ва тадбирлар бўйича			
		А-дастур	Б-дастур	С-тадбир	Жами
Тўғридан-тўғри материал харажатлари	Тўғридан-тўғри объектларга идентификацияланади	15480	20490	25490	61460
Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари	Тўғридан-тўғри объектларга идентификацияланади	25890	30380	15480	71750
Дастурлар доирасида харид қилинган асбоб-ускуналар	Тўғридан-тўғри объектларга идентификацияланади	30890	45250	-	76140
Билвосита материал харажатлари	Дастурлар ва лойиҳалар сметалари бўйича	5890	4020	3085	12995
Билвосита меҳнат харажатлари	Ҳар бир дастурлар ва лойиҳаларда ишлаган билвосита иш соатлари	3890	4890	5085	13865
		973	1223	1271	3467
		3820	4580	2980	11380
Электро-энергия харажатлари, коммунал хизматлар, ижара харажатлари	Меҳнат соатлари	150	180	325	655
Асбоб-ускуналарнинг амортизация, мол-мулк суғуртаси харажатлари, жорий таъмирлаш харажатлари	Дастурларда ва лойиҳаларда фойдаланаётган асбоб-ускуналарнинг қиймати	1250	980	680	2910
Дастурлар билан боғлиқ интернет, алоқа харажатлари	Ходимлар меҳнат соатларига мутоносиб тақсимланади	550	450	350	1350
Дастурлар билан боғлиқ командировка харажатлари, меҳмонхона ва вакиллик харажатлари	Қайси дастурга оидлигига қараб	850	280	520	1650
<b>Жами харажатлар (таннарх объекти қиймати)</b>		<b>89633</b>	<b>112723</b>	<b>55266</b>	<b>257622</b>

Ушбу жадвал асосида қуйидаги хулосаларни қилиш мумкин. Биринчидан, дастурлар, лойиҳалар, тадбирлар ва бошқа объектлар бўйича тўғридан-тўғри харажатлар тақсимлаб чиқилади. Иккинчидан, билвосита

<sup>8</sup> «Сабр» Республика ижтимоий-иқтисодий ривожланиш марказининг 2020 йил маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.

харажатлар эса бу барча дастурлар учун умумий бўлган харажатлар бўлиб, улар тақсимлаш «сабаб-оқибат» мезони асосида дастурлар, лойиҳалар ва тадбирларга тақсимланади. Учинчидан, дастурлар ва лойиҳалар учун харид қилинган асосий воситалар ва номоддий активлар шу лойиҳанинг харажатига киради. Лекин, дастур ва лойиҳа тугагандан кейин, ушбу дастурга харид қилинган асосий воситалар ҳозирги ҳолатида баҳоланиб, ташкилотга асосий восита сифатида кирим қилинади. Бундай ҳолларда унинг қиймати лойиҳа қийматидан чегирилади.

Диссертациянинг «**Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш**» деб номланган иккинчи бобида нодавлат нотижорат ташкилотлари активлари, мажбуриятлари ва ўз маблағлари манбалари ҳисоби, уларга доир ҳисоботларни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари тадқиқ қилинган.

Халқаро стандартлар талабларига жавоб берадиган бухгалтерия балансида узоқ муддатли активларни акс эттириш тартибини қуйидаги жадвалда келтирамиз (2-жадвал).

## 2-жадвал

### Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия балансида узоқ муддатли активларнинг таркиби бўйича таклифлар<sup>9</sup>

Амалдаги бухгалтерия балансининг шаклида	Сатр коди	Тадқиқотлар асосида таклиф қилинган шаклида	Сатр коди
Асосий воситалар:		Асосий воситаларнинг қолдиқ (баланс) қиймати жами, шу жумладан (011+012+013+014+015):	010
Бошланғич қиймат (0100, 0300)	010	Ер, бино ва иншоотлар (010, 0120)	011
Эскириш суммаси (0200)	011	Машина ва асбоб-ускуналар (0130)	012
Қолдиқ (баланс) қиймати (010-011)	012	Транспорт воситалари (ҳаво, сув судалари ва автотранспорт) (0160)	013
		Мебель ва териб қўйиладиган асбоб-ускуналар (0140)	014
		Бошқа асосий воситалар (0190)	015
Номоддий активлар:		Номоддий активлар қолдиқ (баланс) қиймати жами, шу жумладан (021+022+023+024)	020
Бошланғич қиймати (0400)	020	Патентлар, савдо маркалари ва лицензиялар (0410, 0420)	021
Амортизация суммаси (0500)	021	Дастурий таъминот, илмий ишланмаларга харажатлар (0430)	022
Қолдиқ (баланс) қиймати (020-021)	022	Бошқа номоддий активлар (0490)	023
		Гудвилл (0480)	024
		Биологик активлар	110
		Инвестициявий кўчмас мулк	120
<b>1-бўлим бўйича жами (сатр 012 +022 +030 +090+100+110+120)</b>	<b>130</b>	<b>1-бўлим бўйича жами (сатр 010+020+030+070+080+090+100+110+120)</b>	<b>130</b>

<sup>9</sup> Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

Ушбу тасниф асосида амалдаги бухгалтерия балансининг шаклида маълум бир ўзгартиришларни киритиш мақсадга мувофиқ бўлади. Ушбу ўзгартиришларнинг бир қанча зарурияти мавжуд. Биринчидан, нодавлат нотижорат ташкилотларида мол-мулк тўғрисида нафақат умумий маълумотлар, балки уларнинг таркибий қисмлари бўйича ҳам маълумотлар керак бўлади. Бу ахборотлар уларнинг молиявий ҳолатини кенгрок тавсифлайди. 1-сон БҲХС «Молиявий ҳисоботни тақдим этиш» стандартининг 78-бандида асосий воситалар 16-сон БҲХС «Асосий воситалар» стандартига мувофиқ турлари (класслари) бўйича деталлаштирилиши лозимлиги кўрсатилган. Бу халқаро стандартнинг талаби. Бугун мамлакатимизда халқаро стандартларга ўтиш жорий қилинаётган экан, демак биз бухгалтерия баланси таркибини ҳам такомиллаштиришимиз лозим. Иккинчидан, амалдаги бухгалтерия балансида айрим моддалар киритилмаган. Масалан, инвестициявий мулклар, узоқ муддатли солиқ активлари ва бошқалар. Сотишга мўлжалланган деб таснифланган узоқ муддатли активлар узоқ муддатли активлар таркибида акс эттирилмаслиги лозим, деб ўйлаймиз.

Амалдаги бухгалтерия балансида мажбуриятларга оид бўлган моддаларнинг таркиби, уларнинг стандартлар талабларига мувофиқлиги бўйича қуйидаги хулосаларни келтиришимиз мумкин бўлади. Биринчидан, амалдаги шаклда мажбуриятларга оид ахборотларни очиқлаш учун 32 та сатр (490-770) киритилган. Бу бизнинг фикримизча, жуда кўп. Халқаро стандартларда акс эттирилиши лозим бўлган кўрсаткичларга бешта кўрсаткич киритилган. Шу боис, бухгалтерия балансини мажбуриятлар қисмини қисқартириш зарурияти мавжуд. Иккинчидан, амалдаги таркибда стандартда кўзда тутилган таснифлаш қоидаларига риоя этилмаган. Унда қайд қилиниши бўйича мажбуриятлар савдо ва бошқа қарзлар, бошқа молиявий мажбуриятлар, резервлар, солиқ бўйича мажбуриятлар алоҳида қайд қилиниши кўрсатилган. Ушбу тасниф тўлиқ инобатга олинмаган. Учинчидан, солиқлар бўйича мажбуриятларда фойда солиғи бўйича қарздорликни алоҳида ажратиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Нодавлат нотижорат ташкилотларининг ўз маблағлари манбаларининг таркибий қисмларини бешта гуруҳга ажратиш таклиф этилди: 1. Устав фондини шакллантириш учун маблағлар – таъсисчилар ва ташкилот аъзоларининг кириш бадаллари ва қўшимча бадаллар асосида шаклланади; 2. Устав фаолиятидаги вазифаларни амалга ошириш учун йўналтирилган маблағлар – мунтазам белгиланган аъзолик бадаллари, мақсадли бадаллар, эҳсонлар, ёрдамлар, меҳр-мурувват маблағлари, донорлик маблағлари ва бошқа маблағлар; 3. Мақсадли вазифаларни амалга ошириш учун молиялаштириш – грантлар, давлат субсидиялари бўйича ёрдамлар ва бошқа мақсадли тушумлар; 4. Тижорат фаолиятидан олинган даромадлар – ишлаб чиқарилган маҳсулотлар (кўрсатилган хизматлар, бажарилган ишлар) сотишдан олинган тушумлар; 5. Тижорат фаолиятидан олинган соф фойда – даромадлардан харажатларни чегирилгандан кейинги ташкилот ихтиёрида



қоладиган сумма. Ушбу тавсиялар маблағларни тўғри таснифлаш, ҳисоботлар учун зарур ахборотларни шакллантириш имкониятини беради.

АҚШнинг FAS-117 «Нотижорат ташкилотлари молиявий ҳисоботлари» стандартига мувофиқ нотижорат ташкилотларининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида фондлар тўғрисида қуйидагича маълумотлар берилиши тавсия этилган (3-жадвал):

### 3-жадвал

#### АҚШ стандартларига мувофиқ нотижорат ташкилотларида молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда соф активлар (хусусий капитал) акс эттирилиши (минг АҚШ доллари)<sup>10</sup>

Кўрсаткичлар	Йил бошида	Йил охирида
Соф активлар (мақсадли фондлар):		
Чегараланмаган фондлар (Unrestricted)	115,228	103,670
Вақтинча чегараланган фондлар (Temporarily restricted)	24,342	25,470
Доимий чегараланган фондлар (Permanently restricted)	142,020	137,000
<b>Жами соф активлар (Total net assets) (хусусий капитал)</b>	<b>281,590</b>	<b>266,140</b>

Бизнинг фикримизча, юқоридаги стандартлар талабларидан келиб чиқиб ННТларда хусусий капитални шакллантириш доимий соф активлар ҳисобидан амалга ошириш лозим, деб ўйлаймиз. ННТларнинг соф активлари жами активларидан мажбуриятларини чегириш орқали топилади. Демак, юзага келган сумма хусусий капитални тавсифлайди. Хусусий капитални доимий соф активлар ҳисобидан ташкил этишда ННТларнинг ҳар тури (ташкилий-ҳуқуқий)нинг хусусиятларини ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Жамоат бирлашмаларида бир марталик тўланадиган кириш бадаллари ҳамда қўшимча бадаллар ҳисобидан устав фондини шакллантириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Мунтазам тўланадиган аъзолик бадаллари эса мақсадли тушумларга олиб борилади. Кириш бадаллари ва аъзолик бадаллари таъсисчиларга қайтарилмайди. Кириш бадаллари ННТнинг мулкига нисбатан таъсисчиларда мулк ҳуқуқини юзага келтирмайди. Жамоат бирлашмалари хусусий капиталга йўналтирилган маблағлари фақат катъий мақсадига кўра фойдаланиши керак.

Жамоат бирлашмалари ташкилий-ҳуқуқий шаклдаги нодавлат нотижорат ташкилотлари хусусий капитални шакллантириш учун қуйидаги сўтни очишни таклиф этамиз: 8331 - «Кириш бадаллари (Жамоат бирлашмалари устав капитали)». Ушбу сўтнинг қўлланилишини қуйидаги жадвалда акс эттирамыз (4-жадвал):

<sup>10</sup> Statement of Financial Accounting Standards No. 117 FAS117 Status Page FAS117 Summary Financial Statements of Not-for-Profit Organizations.8-p. file:///C:/Users/User/Downloads/643\_303\_fas117.pdf

**Жамоат бирлашмаларида устав капиталини шакллантириш бўйича  
асосий бухгалтерия ёзувлари<sup>11</sup>**

Операциянинг мазмуни	Сўётлар корреспонденцияси		Сумма
	Дебет	Кредит	
1. Жамоат бирлашмалари аъзолари томонидан уставада кўзда тутилган устав фондини шакллантириш мақсадида аъзолик ҳуқуқини берадиган ҳамда ташкилот тугатилган тақдирда аъзоларга қайтарилмайдиган бир марталик тўлов миқдори ҳамда қўшимча бадаллар ҳисобланди	4610 «Устав капиталига таъсисчиларнинг улушлари бўйича қарзи»	8331 «Кириш бадаллари (Жамоат бирлашмалари устав капитали)»	480000000
2. Кириш бадаллари жамоат бирлашмалари аъзолари томонидан тўлови амалга оширилганда.	5110 «Ҳисобкитоб сўёти»	4610 «Устав капиталига таъсисчиларнинг улушлари бўйича қарзи»	480000000

Хайрия фондларида аъзолик бадаллари бўлмади. Унинг таъсисчилари томонидан устав фондига маблағлар киритилади. Шу сабабли, хайрия фондларининг устав капиталини 8330 - «Пай фонди ва улушлар» сўётида ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ. Ассоциациялар ва иттифоқларда устав капиталини ташкил этиш кўзда тутилмаган. Шу боис, ушбу ташкилотларнинг барча харажатлари мунтазам келиб тушадиган аъзолик бадаллари ҳисобидан қопланади. Лекин, ушбу ташкилотларда асосий воситалар, номоддий активлар, инвестициявий мулклар ва бошқа узоқ муддатли активлар учун фонд яратилиши керак бўлади. Бу фондни қуйидаги сўётда ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз: 8332 - «Ассоциациялар ва иттифоқларда асосий воситалар, номоддий активлар, узоқ муддатли инвестициялар учун фондлар».

Ахборот фойдаланувчиларнинг манфаатларига уйғун бўладиган ахборотларни жамлаш учун даставвал унга мувофиқ келадиган сўётларни тақдим этиш лозим. Амалдаги сўётлар режасида уставдаги вазифаларни бажариш мақсадида мақсадли тушумларни ҳисобга олиш учун сўётлар режасида 8830 - «Аъзолик бадаллари» сўёти кўзда тутилган. Бундан кўриниб турибдики, 8830 - «Аъзолик бадаллари» сўёти нотижорат ташкилотларининг устав вазифаларини бажаришлари учун келиб тушадиган барча мақсадли тушумларни қамраб олмаган. Шу боис, ННТлари натижадорлигини баҳолаш мақсадида тушумларнинг таркибига доир ахборотларни шакллантириш учун қуйидаги ишчи сўётларни киритишни таклиф этамиз (5-жадвал):

<sup>11</sup> Тадбиркорлар ва ишбилармонлар ҳаракати - Ўзбекистон Либерал-демократик партияси Самарқанд вилоят Кенгашининг 2020 йил маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.

**Нодавлат нотижорат ташкилотлари устав фаолиятига йўналтирилган мақсадли тушумларни ҳисобга олишга мўлжалланган счётлар<sup>12</sup>**

Счёт рақами	Счётнинг номи	Счётнинг мўлжалланганлиги
8830	«Нотижорат ташкилотларида мажбурий аъзолик бадаллари»	Нотижорат ташкилотининг устав вазифаларини бажаришлари учун умумий йиғилишида суммаси белгиланган, унинг аъзолари ҳисобланган юридик шахслар, жисмоний шахслар томонидан бир марталик ва мунтазам тўланадиган маблағларни ҳисобга олиш
8840	«Нотижорат ташкилотларида ихтиёрий бадаллар»	Нотижорат ташкилотлари устав вазифаларини бажаришлари учун унинг аъзолари ёки аъзолиги бўлмаган шахслар томонидан бир марталик ва кўп марталик ихтиёрий бадалларни ҳисобга олиш
8850	«Нотижорат ташкилотларида мақсадли бадаллар»	Нотижорат ташкилотлари устав вазифаларини бажаришлари учун унинг аъзолари ёки аъзолиги бўлмаган шахслар томонидан мақсадли вазифаларни амалга оширишлари учун бадалларни ҳисобга олиш
8860	«Хайр-эҳсонлар, ёрдамлар, меҳр-мурувват, донорлик ва маблағлари»	Мутлоқа ихтиёрийлик асосида ҳаммага билдириб ёки билдирмай қилинадиган хайр-эҳсонлар, жумладан, закот, фитр, садақа-эҳсонлар, бошқа эҳсонлар, кўнгиллик асосида ташқи ва ички ҳомийлар томонидан беғараз кўмак кўринишида катта суммада амалга ошириладиган ва қайтарилмайдиган доимий донорлар ҳамда бошқа кўнгилликлар томонидан бериладиган ёрдам маблағларни ҳисобга олиш

Ушбу счётларнинг амалий мисолларда қўлланилишини қуйидаги жадвалда расмийлаштирамиз (6-жадвал).

Нотижорат ташкилотларининг тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланишидан мақсад устав фаолиятини молиялаштиришни яхшилаш учун доимий маблағ манбаига эга бўлиш бўлиб ҳисобланади. Тадбиркорлик фаолиятидан олинган фойда таъсисчилар ўртасида тақсимланмасдан, балки ўз маблағларини манбасини кенгайтиришга йўналтирилади. Шу боис, тақсимланмаган фойда мақсадли йўналтирилганлиги боис, тақсимланмаган фойда суммасини 8710 - «Ҳисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси (қопланмаган зарари)» счётидан таклиф этилаётган 8871 - «Тадбиркорлик фаолиятидан олинган фойда» счётига ўтказиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз.

<sup>12</sup> Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

**Нодавлат нотижорат ташкилотлари устав фаолиятига йўналтирилган  
мақсадли тушумларни ҳисобга олишда бухгалтерия ёзувлари<sup>13</sup>**

Операцияларнинг мазмуни	Счётлар корреспонденцияси		Сумма
	Дебет	Кредит	
1. Устав фаолиятидаги вазифаларни бажаришлари учун нодавлат нотижорат ташкилотининг аъзоларига уставда белгиланган мажбурий аъзолик бадалларининг суммаси ҳисобланганда	4620	8830	280000000
2. Нотижорат ташкилотлари таъсисчилари ва аъзолари томонидан мажбурий аъзолик бадаллари суммаси келиб тушганда	5010, 5020 5110, 5210	4620	255000000
3. Нотижорат ташкилотлари устав вазифаларини бажаришлари учун унинг аъзолари ёки аъзолиги бўлмаган шахслар томонидан бир марталик ва кўп марталик ихтиёрий бадаллар киритилганда	5010, 5020 5110, 5210	8840	48000000
4. Нотижорат ташкилотлари устав вазифаларини бажаришлари учун унинг аъзолари ёки аъзолиги бўлмаган шахслар томонидан мақсадли бадаллар суммаси келиб тушганда	5010, 5020 5110, 5210	8850	25000000
5. Кўнгиллик асосида ташқи ва ички ҳомийлар томонидан беғараз кўмак кўринишида катта суммада амалга ошириладиган ва қайтарилмайдиган доимий донорлар ҳамда бошқа кўнгилликлар томонидан бериладиган ёрдам маблағлари, мутлоқ ихтиёрийлик асосида ҳаммага билдириб ёки билдирмай қилинадиган хайр-эҳсонлар, жумладан, закот, фитр, садақа-эҳсонлар ёки бошқа эҳсонлар суммаси келиб тушганда	5010, 5020 5110, 5210	8860	112400000

Диссертациянинг «Нодавлат нотижорат ташкилотларида ҳисобот ва аудитининг методологик асосларини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш» деб номланган учинчи бобида нодавлат нотижорат ташкилотларида «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири бўйича мақсадли тушумларнинг бажарилишига оид ҳисоботларни тузиш, сметалардан четланишларни аниқлашнинг аудиторлик услубиётини шунингдек, мулкӣ ва молиявий ҳолати аудиторлик таҳлилининг такомиллаштириш масалалари тадқиқ қилинган.

ННТлар устав вазифаларини бажарилиши асосан мақсадли тушумлар ҳаракати (кирими ва чиқими) билан боғлиқ. ННТларда айнан мақсадли тушумлар қандай манбалар ҳисобидан шаклланганлиги ва уларнинг мақсадли ишлатилиши тўғрисида бажарилишларга оид ахборотларни ўзида жамловчи ҳисобот шаклига зарурат мавжуд. Ушбу заруратдан келиб чиқиб, «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири асосида барча ННТлар учун махсус «Мақсадли тушумларнинг бажарилишига оид ҳисобот» шаклини

<sup>13</sup> Тадбиркорлар ва ишбилармонлар ҳаракати - Ўзбекистон Либерал-демократик партияси Самарқанд вилоят Кенгашининг 2020 йил маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.

амалиётга жорий қилиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Ушбу ҳисоботни қуйидаги шакл ва мазмунда тузиш тавсия этилади (7-жадвал):

ННТларда бошқа хўжалик юритувчи субъектлардаги каби молиявий-хўжалик фаолияти аудитини ўтказиш кетма-кетлиги бошланғич ҳисоб ҳужжатларидан бошлаб молиявий ҳисобот маълумотларигача ёки аксинча тартибда ўтказилиши мумкин. Аксарият адабиётларда ҳар иккала усул тўғрисида ҳам тўхталиб ўтилган.

#### 7-жадвал

### «Бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири асосида мақсадли тушумларнинг бажарилишига оид ҳисобот (минг сўм)<sup>14</sup>

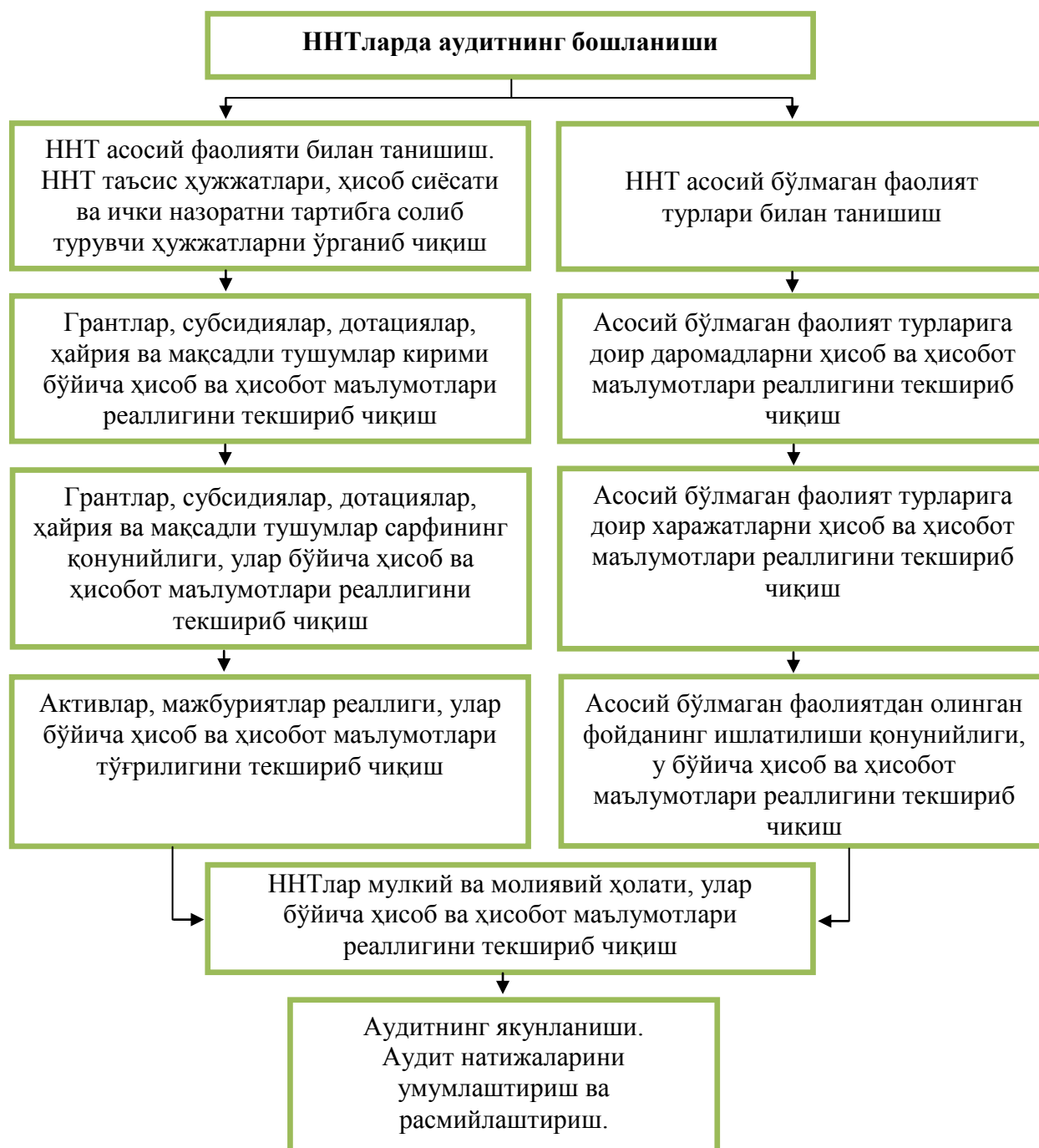
Кўрсаткичлар номи	Сатр коди	Ҳисобот даври бошидаги қолдиқ	Келиб тушиши	Маблағларнинг ишлатилиши				Ҳисобот даври охиридаги қолдиғи
				Дастур, лойиҳа ва тадбирларга	Бошқарув харажатларини қоплашга	Хусусий капиталга	Жами сарфлар	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Мақсадли тушумлар (011+012+013+014+015+016+017+18 сатрлар):</b>	<b>010</b>	<b>131150</b>	<b>780225</b>	<b>511885</b>	<b>193800</b>	<b>102390</b>	<b>808075</b>	<b>103300</b>
Кириш бадали	011		48590			48590	48590	
Аъзолик бадали	012	25600	120300	50300	60500	20400	131200	14700
Хайр-эҳсонлар, ёрдамлар, меҳрмурувват ва донорлик маблағлари	013	20300	80435	90485			90485	10250
Грантлар	014		285900	190200	85300	10400	285900	
Субсидиялар	015							
Бошқалар	016							
Тадбиркорлик фаолиятдан олинган фойдаси	017	85250	245000	180900	48000	23000	251900	78350

Бизнингча, ННТларда аудит ўтказиш кетма-кетлигини қуйидаги модел орқали ифодаласак мақсадга мувофиқ ҳисобланади (3-расм):

ННТлар фаолиятини узлуксиз юритилишини таъминлаш, шунингдек улар активларини шакллантиришнинг асосий манбаси бўлиб мақсадли тушумлар ҳисобланади. Ушбу маблағларнинг ўз вақтида келиб тушиши ННТларнинг ўз устав мақсадларига эришишининг бош омили ҳисобланади. Шу боис ҳам, мақсадли тушумларнинг келиб тушишига ва улар киримига оид операциялар ННТларда ўтказиладиган аудиторлик текширувларининг энг муҳим объектларидан бири бўлиб ҳисобланади.

<sup>14</sup> «Маҳалла» хайрия жамоат фондининг Самарқанд вилояти бўлимининг 2019 йил маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.

«Бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири асосида аудиторлик текшируви тушумларнинг ҳисоб ва ҳисоботда тўғри ёки нотўғри акс эттирилганлигини аниқлаш билан чекланмасликлари керак. Улар шунингдек, мақсадли тушумлар бўйича ННТларда тузилган ва тасдиқланган сметасининг қай даражада бажарилганлигига ҳамда ушбу сметадан четланишлар сабабларини, чунончи салбий жиҳатдаги сабабларни олдини олиш бўйича ННТ бошқарув органи томонидан қабул қилинган чора-тадбирларни, бу тадбирларнинг таъсир доираларини таҳлил қилишлари лозим.



3-расм. ННТларда аудит ўтказишнинг модели<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

Бундай аудиторлик таҳлили натижаларини ННТларнинг «Тушум ва сарфлар сметаси»да белгиланган мақсадли тушумлар турлари бўйича қуйидаги аудиторлик ишчи хужжати кўринишида расмийлаштиришни мақсадга мувофиқ, деб биламиз (8-жадвал).

### 8-жадвал

#### Мақсадли тушумлар бўйича «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири асосида тасдиқланган сметани бажарилиш ҳолати (минг сўм)<sup>16</sup>

№	Мақсадли тушум тури	Смета бўйича	Ҳақиқатда	Сметадан четланиш	Сметани бажарилиш даражаси, %
1	Грантлар	546000	546000	-	100
2	Субсидиялар	480000	280000	-200000	58,3
3	Дотациялар				
4	Солиқ имтиёзлари				
5	Кириш ва аъзолик бадаллари	280000	250000	-30000	89,3
6	Халқ хашаридан	350000	380000	+30000	108,6
7	Хомийлар ва восийлардан тушумлар	125000	120000	-5000	96,0
8	Гуманитар ёрдамлар	48000	48000	-	100
9	Тадбиркорлик фаолиятдан тушумлар	123000	85000	-38000	69,1
10	Бошқа тушумлар	85000	65000	-20000	76,5
	<b>Жами</b>	<b>2037000</b>	<b>1774000</b>	<b>-263000</b>	<b>87,1</b>

Мақсадли тушумлар бўйича тасдиқланган смета бажарилишининг аудиторлик таҳлили ва унинг натижаларини юқорида келтирилган аудиторлик ишчи хужжати кўринишида расмийлаштирилиши ННТларда мақсадли тушумлар бўйича «Тушум ва сарфлар сметаси»ни қай даражада асосли равишда тузилганлигига баҳо бериш ҳамда келгусида уни тузишда объектив ва субъектив сабабларни эътиборга олиш бўйича амалий тавсияларни ишлаб чиқишга имкон беради.

Бугунги кунда «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжирида аудиторлик ташкилоти томонидан нодавлат нотижорат ташкилотлар самарадорлигини аудиторлик таҳлилидан ўтказиш муҳим аҳамиятга эга. Соҳага доир адабиётларда хўжалик юритувчи субъектларнинг самарадорлигини таҳлил қилишнинг методологик асослари ишлаб чиқилган. Шу боис, ННТлар фаолиятининг самарадорлик кўрсаткичларини тавсифлайдиган кўрсаткичлар тизимини ишлаб чиқиш ва шу асосида аудиторлик хулосаларини ишлаб чиқиш муҳим аҳамият касб этади. Нодавлат нотижорат ташкилотлари фаолияти самарадорлигини ҳисоблаш учун

<sup>16</sup> «Маҳалла» хайрия жамоат фондининг Самарқанд вилояти бўлимнинг 2019 йил маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.

қуйидаги кўрсаткичлар тизимидан фойдаланиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз (9-жадвалга қаранг):

**9-жадвал**

**«Бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири асосида самарадорликнинг асосий калитли кўрсаткичлари ва уларни ҳисоблаш тартиби<sup>17</sup>**

<b>Кўрсаткичлар</b>	<b>Кўрсаткичларни ҳисоблаш тартиби</b>	<b>Кўрсаткичлар миқдори</b>
1.Хусусий маблағлари манбаларини шакллантиришга йўналтирилган маблағлар	Тушумлар - Харажатлар	$480500 - 375000 = 10550$
2.Харажатлар ва тушумлар нисбати	Харажатлар / Тушумлар	$375000/480500 = 78,1\%$
3. Жалб қилинган капитал рентабеллиги	Хусусий капиталга йўналтирилган маблағлар / (узоқ муддатли активлар + жорий активлар – жорий мажбуриятлар)	$10550 / (1200400+280000-320000) = 10550/1160400 = 0,91\%$
4.Активлар рентабеллиги	Хусусий капиталга йўналтирилган маблағлар / активларнинг ўртача арифметик қиймати	$10550 / 1320000 = 0,79 \%$
5.Қоплаш коэффициенти (тўлов қобилияти)	Жорий активлар / Жорий мажбуриятлар	$280000/320000 = 87,5\%$
6.Ликвидлик коэффициенти	Жорий активлар (заҳиралардан ташқари) / жорий мажбуриятлар	$220000/320000 = 68,8\%$
7.Пул оқими ликвидлиги коэффициенти	(Сотишга қобилиятли қимматли қоғозлар + операцион фаолиятдан олинган соф пул) / жорий мажбуриятлар	$420000 / 320000 = 1,31$
8.Молиявий мустақиллик коэффициенти	Хусусий капиталга йўналтирилган маблағлар / Жами қарзлар	$10550 / 385000 = 2,74\%$
9.Кредиторлик қарзларининг кун ҳисобида айланиши	Кредиторлик қарзлари х Даврда календар кунлар сони / Харидлар	$264000 \times 365 / 580000 = 166$ кун
10.Дебиторлик қарзларининг кун ҳисобида айланиши	Даврда календарь кунлар сони / (Олинадиган счетларнинг дебет обороти / дебиторлик қарзларининг ўртача арифметик қиймати)	$365 / (420800/320000) = 277$ кун
11. Тадбиркорликдан олинган фойданинг умумий тушумлардаги ҳиссаси	Тадбиркорликдан олинган фойда / умумий тушумлар	$34500/480500 = 7,2\%$

Ушбу таклиф қилинган кўрсаткичлар тизими бир қанча хусусиятларга эга. Биринчи кўрсаткич, ННТларда келган тушумлардан дастурлар, лойиҳалар ва тадбирлар бўйича харажатлар чегириладиган бўлса, бу қолган қисми хусусий капитални шакллантиришга йўналтирилган маблағи бўлади. Бу маблағларнинг қанча суммаси доимий фонд (соф активлар)ни

<sup>17</sup> Ўзбекистон ёшлар иттифоқи Самарқанд вилоят Кенгашининг 2019 йил маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.



шакллантиришга йўналтирилганлигини англатади. Иккинчи кўрсаткич, тушумларнинг қанча фоизи харажатларга сарфланаётганлигини тавсифлайди. Учинчи кўрсаткич, жалб қилинган капитал рентабеллигини тавсифлайди. Агар (узоқ муддатли активлар + жорий активлар – жорий мажбуриятлар) = устав фонди + узоқ муддатли мажбуриятлар) тенглик бўладиган бўлса бу жалб қилинган капитални беради. Бу кўрсаткич жалб қилинган капиталнинг 1 п.б. га қанча устав фондига йўналтирилган маблағ тўғри келаётганлигини англатади. Тўртинчи кўрсаткич, активларнинг рентабеллигини кўрсатиб, 1 п.б. даги активларга қанча устав фондига йўналтирилган маблағлар тўғри келаётганлигини тавсифлайди. Бешинчи кўрсаткич, қоплаш даражасини англатиб, агарда жорий активлар жорий мажбуриятларни қоплашга йўналтирилса, уни қанча марта қоплай олишини тавсифлайди. Олтинчи кўрсаткич, ликвидлик коэффициенти бўлиб, агар жорий активлардан захираларни чегириб ташлаганимиздан кейинги жорий активлар жорий мажбуриятларни қанча даражада қоплашини англатади. Еттинчи кўрсаткич, ННТнинг ликвидлик даражасини баҳолашда пул оқими ликвидлиги коэффициенти даражасини баҳолайди, яъни қимматли қоғозлар ва операцион фаолиятнинг соф пул оқими жорий мажбуриятларни қанча даражада қоплашини англатади. Саккизинчи кўрсаткич, молиявий мустақиллик коэффициенти фақат жорий мажбуриятларга нисбатан эмас, балки жами қарзларга нисбатан ҳисоблаш тавсия этилди ва уставга йўналтирилган маблағлар жорий мажбуриятларни қанча даражада қоплашини тавсифлайди. Тўққизинчи кўрсаткич, кредиторлик қарзларининг кун ҳисобида айланиши (Creditors ratio) харидлар ҳисобидан юз беришини инобатга олиб ушбу кўрсаткичга нисбатан ҳисобланиши таклиф этилди. Ўнинчи кўрсаткич, дебиторлик қарзларининг кун ҳисобида айланишини ҳисоблашда олинадиган счётларнинг дебет обороти олиниши таклиф этилди. Бу ҳисобот даврида дебиторлик қарзлари неча кунда бир марта айланишини тавсифлайди. Ўн биринчи кўрсаткич, ННТларнинг тадбиркорлик фаолиятидан олган фойдасининг умумий тушумдаги ҳиссасини тавсифлайди.

Агарда таклиф қилинган кўрсаткичлар жорий этилса, нодавлат нотижорат ташкилотлари фаолияти самарадорлигини баҳолашда энг объектив хулосаларга келиш мумкин.

## ХУЛОСА

Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш бўйича олиб борилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулосаларга келинди:

1. Нодавлат нотижорат ташкилотларнинг бухгалтерия ҳисоби субъекти сифатида турлари, уларнинг тавсифи ишлаб чиқилди. ННТларда бухгалтерия ҳисобини ташкил этишда ҳисобга олиш лозим бўлган хусусиятлари очиб берилди. Тадқиқотлар натижасида Ўзбекистон Республикаси «Нодавлат нотижорат ташкилотлари тўғрисида» Қонунга ташкилотнинг қатнашчилари (аъзолари) унинг мулкига нисбатан эгалик ҳуқуқига эга эмаслиги, даромад (фойда) ҳамда тугатишдан олинган мол-мулк устав фаолиятида кўрсатилган вазифаларни амалга оширишга йўналтирилишини мустаҳкамловчи,

молиялаштириш манбаларига эса мақсадли тушумлар, жумладан «грантлар ва давлат субсидиялари» моддаларини киритишни таклиф этилди.

2. Нодавлат нотижорат ташкилотларида харажатлари нотижорат фаолияти билан боғлиқ харажатлар ҳамда тижорат фаолияти билан боғлиқ харажатларга таснифланади. Нотижорат фаолияти билан боғлиқ харажатларни харажатлар объектларига «сабаб-оқибат» мезони асосида тақсимлаш зарурияти асосланди. ННТларда харажатлар объектлари бўлиб дастурлар, лойиҳалар, тадбирлар, шартномалар, грантлар ва бошқа ишлар бўлиб ҳисобланади. Ушбу ғоянинг амалиётга жорий этилиши ҳар бир харажат объекти бўйича харажатларни ҳисоблаш имкониятини беради. ННТларда харажатларни ҳисобга олиш ва уларни харажатлар объектларига тақсимлашнинг бешта босқичдан иборат услубий тартиби ишлаб чиқилди.

3. ННТлар хусусий капитали маблағларининг ўзгармас манбаси сифатида устав фондининг ташкил этилиши мақсадга мувофиқ эканлигини таъкидлаймиз. Ишда хусусий капиталини доимий соф активлар ҳисобидан шакллантириш таклиф этилди. Жамоат бирлашмаларида бир марталик тўланадиган кириш бадаллари ҳамда кўшимча бадаллар ҳисобидан устав фондини шакллантириш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Агарда ассоциациялар ва иттифоқлар устав фондини ташкил этиш кўзда тутмаган тақдирларида фонд ташкил этишлари шарт, деб ўйлаймиз. Ушбу фикрдан келиб чиқиб, ассоциацияларда ва иттифоқларда, қайсики тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланиши таъқиқланган нотижорат ташкилотларида асосий воситалар, номоддий активлар, инвестициявий мулклар ва бошқа узоқ муддатли активлар учун фонд яратилиши керак бўлади.

4. Нодавлат нотижорат ташкилотлари учун махсус «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири асосида мақсадли тушумларнинг бажарилишига оид ҳисобот тузилиши, мазмуни ва тақдим қилиш тартиблари асосланиб берилди. Ҳисоботда мақсадли тушумларнинг ҳар бир моддаси бўйича ҳисобот даври бошидаги қолдиғи, мақсадли тушумларнинг келиб тушиши ва ишлатилиши, ҳисобот даврининг охирида қолдиғи тўғрисидаги маълумотларни акс эттириш тартиби ишлаб чиқилди. Ушбу ҳисоботнинг амалиётга жорий этилиши мақсадли тушумларнинг ҳолати ва фойдаланиши тўғрисида шаффоф ахборотларнинг шаклланишига имкон яратади.

5. Ишда нодавлат нотижорат ташкилотларида аудитни ўтказиш кетма-кетлиги модели ишлаб чиқилган. Мақсадли тушумлар кирими ва сарфи бўйича махсус реестрни юритиш, мақсадли тушумларни уларнинг турлари бўйича бош китобда акс эттириш, мақсадли тушумлар сарфи бўйича тасдиқланган сметанинг «бажарилишлар-смета-четланишлар» яхлит занжири асосида аудит ўтказишнинг услубий жиҳатлари такомиллаштирилди. ННТлар фаолиятининг самарадорлик кўрсаткичлари ва уларни ҳисоблаш тартиби таклиф этилди.

Юқорида келтирилган илмий таклиф ва амалий тавсияларнинг амалиётга тадбиқ этилиши ННТларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга, ҳисоботларнинг шаффофлигини оширишга ҳамда ички аудит хизматини ташкил этиш ва самарали фаолият олиб боришига хизмат қилади.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ № DSc.03/30.12.2019.I.17.01  
ПО ПРИСУЖДЕНИЮ УЧЁНЫХ СТЕПЕНЕЙ ПРИ  
ТАШКЕНТСКОМ ФИНАНСОВОМ ИНСТИТУТЕ**

---

**САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА**

**НЕЪМАТОВ ОЙБЕК ИСМАТУЛЛАЕВИЧ**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА В  
НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**08.00.08 – Бухгалтерский учёт, экономический анализ и аудит**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) по экономическим наукам**

**город Ташкент – 2021 год**

Тема диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) зарегистрирована под номером В2017.3.PhD/297 в Высшей аттестационной комиссии при Кабинете Министров Республики Узбекистан.

Диссертация выполнена в Самаркандском институте экономики и сервиса.

Автореферат диссертации на трёх языках (русский, узбекский, английский (резюме)) размещен на веб-странице Научного совета ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) и информационно-образовательном портале «Ziyonet» ([www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)).

**Научный руководитель:**

**Ибрагимов Нозир Алиевич**  
доктор экономических наук, доцент

**Официальные оппоненты:**

**Мехмонов Султонали Умаралиевич**  
доктор экономических наук, профессор

**Дусмуратов Раджапбай Давлетбаевич**  
доктор экономических наук, профессор

**Ведущая организация:**

**Ферганский политехнический институт**

Защита диссертации состоится 24 09 2021 года в 14<sup>00</sup> часов на заседании Научного совета DSc.03/30.12.2019.I.17.01 при Ташкентском финансовом институте по адресу: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-46-26, e-mail: [ilmiykengash@tfi.uz](mailto:ilmiykengash@tfi.uz).

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского финансового института (зарегистрировано под номером 16). Адрес: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-46-26, e-mail: [admin@tfi.uz](mailto:admin@tfi.uz).

Автореферат диссертации разослан 24 08 2021 года  
(протокол реестра № 39 от 24 08 2021 года).



**Т.З.Тешабаев**

Председатель научного совета по присуждению учёных степеней, доктор экономических наук, профессор

**Ф.К.Холмаматов**  
Учёный секретарь научного совета по присуждению учёных степеней, доктор философии по экономическим наукам (PhD), доцент

**И.Н.Кузиев**

Председатель научного семинара при научном совете по присуждению учёных степеней, доктор экономических наук, профессор

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

**Актуальность и необходимость темы диссертации.** Во многих странах мира роль и значение негосударственных некоммерческих организаций (ННО) несравнима в формировании уникальной инфраструктуры гражданского общества. Только «в США вклад в экономику более 1,4 миллиона некоммерческих организаций составляет 887,3 миллиарда долларов, в данной сфере работают более 10 миллионов человек»<sup>1</sup>. ННО по всему миру осуществляют большую работу по защите политических, экономических и социальных прав граждан, поддержке науки, культуры, искусства и просвещения, пропаганде спорта и здорового образа жизни и во многих других областях. Однако, на сегодняшний день источники финансирования деятельности ННО, учета и аудита их расходов изучены недостаточно. Поэтому наиболее актуальными задачами являются обеспечение соответствия бухгалтерского учета и аудита в ННО международным стандартам, использование передовой практики.

В условиях глобализации мировой экономики особое внимание уделяется научным работам по признанию собственности, источников финансирования, обязательств и собственного капитала ННО, расходованию средств ННО для целей, указанных в уставной деятельности, совершенствованию финансовой отчетности и аудита. В результате этих исследований ННО достигли совершенствования своего бухгалтерского учета и аудита. В частности, FASB в США разработал стандарт FAS-117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций». Однако, учитывая особенности отрасли, важнейшие вопросы, связанные с внедрением единого методологического порядка в области учёта и аудита в ННО, требуют более широкого исследования.

В Узбекистане «за последние четыре года из государственного бюджета выделено 117 млрд. сумов на поддержку более 1270 проектов негосударственных некоммерческих организаций и других институтов гражданского общества»<sup>2</sup>. В Концепции развития гражданского общества Республики Узбекистан в 2021-2025 годах постановка таких задач, как «введение Индекса открытости деятельности негосударственных некоммерческих организаций и по итогам каждого года на основе осуществленной негосударственными некоммерческими организациями работы, уровня социального партнерства, результативности выделенных субсидий, грантов и социальных заказов и других важных показателей деятельности составляется их рейтинг»<sup>3</sup> также определили конкретные задачи по совершенствованию на основе международного опыта работ по бухгалтерскому учёту и отчетности в негосударственных некоммерческих

---

<sup>1</sup> <https://www.learningtogive.org/resources/nonprofit-organizations-definition-and-examples>

<sup>2</sup> Указ Президента Республики Узбекистан от 4 марта 2021 года № УП-6181 «Об утверждении Концепции развития гражданского общества в 2021-2025 годах». <https://lex.uz/docs/5319756>

<sup>3</sup> Концепция развития гражданского общества Республики Узбекистан в 2021-2025 годах. <https://lex.uz/docs/5319756>

организациях. Существует объективная необходимость приведения в нашей стране бухгалтерского учета и аудита в ННО в соответствии с международными стандартами, результативности грантов, формирования уставного капитала из чистых активов, а также использования данных бухгалтерского учета и отчетности при определении рейтинга ННО. Все вышеперечисленное, соответственно, требует углубленных научных исследований по этой актуальной теме.

Данная диссертационная работа в определённой степени служит реализации задач, обозначенных в Указах Президента Республики Узбекистан №УП-4947 от 7 февраля 2017 года «О Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан», №УП-6181 от 4 марта 2021 года «Об утверждении Концепции развития гражданского общества в 2021-2025 годах», №УП-5430 от 4 мая 2018 года «О мерах по коренному повышению роли институтов гражданского общества в процессе демократического обновления страны», Постановлениях №ПП-3946 от 19 сентября 2018 года «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан», №ПП-4611 от 24 февраля 2020 года «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» и в других нормативно-правовых документах, касающихся данной сферы.

**Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики.** Данное диссертационное исследование выполнено в рамках приоритетного направления развития науки и технологий республики I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

**Степень изученности проблемы.** Некоторые теоретические, организационные и методологические аспекты проблем, связанных с бухгалтерским учетом и аудитом в ННО, исследованы в научных работах таких зарубежных учёных-экономистов, как Л.В.Егорова, А.В.Бровкин, Дж.Робертсон, В.И.Подольский, А.Д.Шеремет, В.П.Суйц<sup>4</sup> и других учёных.

Некоторые вопросы бухгалтерского учёта и аудита в ННО изучены в научных трудах учёных нашей страны, таких как К.Б.Ахмеджанов, Р.Д.Дусмуратов, Н.А.Ибрагимов, И.Н.Исманов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, Д.К.Кудбиев, М.Б.Калонов, С.У.Мехмонов, М.К.Пардаев, А.Х.Пардаев, Н.К.Ризаев, А.Ж.Туйчиев, М.М.Тулаходжаева, И.Н.Кузиев, К.Р.Хотамов, М.С.Хожиев<sup>5</sup> и других.

---

<sup>4</sup>Л.В.Егорова. Учет и аудит в некоммерческих организациях: теория, методология и практика. Автореферат дисс. д.э.н. Ростов-на-Дону, 2008.; А.В.Бровкин. Концепция формирования финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций. Автореферат дисс. к.э.н. М.: МГУ, 2010.; Дж. Робертсон. Аудит. Перевод с англ. – М.: КППМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. –356 с.; В.И.Подольский Аудит: учебник. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.; А.Д.Шеремет, В.П.Суйц. Аудит. Учебник. – М.: Инфра-М, 2015. – 365 с.

<sup>5</sup>К.Б.Ахмеджанов. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Докторлик диссертацияси автореферати. Т.: 2016. 42-б.;Н.А.Ибрагимов. Информационные технологии бухгалтерского учета многоотраслевых объектов: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.13. - Москва, 1996. - 323 с.; Р.Д.Дўсмуратов. Аудит асослари. Дарслик. –Т.: ЎМЭ, 2003, 612 б.; И.Н.Исманов.

Однако в большинстве этих научных работ проблемы, связанные с теоретико-методологическими аспектами учета и аудита в ННО, не изучены углубленно в качестве объекта специального независимого научного исследования. Данное обстоятельство и определяет необходимость проведения научных исследований по данной теме.

**Связь диссертационного исследования с планом научно-исследовательских работ высшего учебного заведения, в котором выполнена диссертация.** Диссертационное исследование выполнено в соответствии с планом научно-исследовательских работ Самаркандского института экономики и сервиса в рамках темы «Теоретические и практические проблемы оказания услуг, развития сервиса и туризма в условиях модернизации страны и перехода на инновационную экономику».

**Целью исследования** является разработка предложений и рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учёта и аудита в негосударственных некоммерческих организациях.

**Задачи исследования** заключаются в следующем:

классификация расходов ННО на прямые и косвенные затраты, разработка методологии распределения затрат на основе «причинно-следственного» критерия по объектам себестоимости;

разработка предложений по совершенствованию содержания, структуры и порядка составления бухгалтерского баланса в ННО на основе исследования передового зарубежного опыта;

обоснование показателя «средства, направленные в собственный капитал» в негосударственных некоммерческих организациях и разработка предложений по формированию собственного капитала за счет постоянных чистых активов;

обоснование порядка составления и предоставления отчета о поступлении и использовании целевых поступлений и рекомендовать его форму;

совершенствование методологических аспектов аудита отклонений от смет на основе целостной системы «выполнение-смета-отклонения» в ННО;

---

Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш масалалари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация иши. Тошкент 2009 й.; А.А.Каримов. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.; Н.Ф.Каримов. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш муаммолари: Дис. автореф. ... икт. фан. д-ри. – Т.: 2007.; М.Б.Колонов. Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш (автотранспорт корхоналари мисолида). Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Тошкент.: ТМИ, 2019; Д.К.Кудбиев. Проблемы анализа использования основных фондов в кооперативной торговле. Монография.-Т.: «Узбекистан», 1990.-128 с.; С.У.Меҳмонов. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Дис...икт.фан. д-ри. -Т.: ТМИ, 2018.; М.К.Пардаев, И.Т.Абдукаримов, Ж.И.Исроилов, Б.И.Исроилов. Корхоналарда молиявий ҳисоботлар таҳлили. Ўқув кўлланма. – Т.: Солиқ Академияси, 2009. -76 б.; А.Х.Пардаев, З.А.Пардаева. Бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: «Иқтисод-Молия». 2019 й. -538 б.; А.Ж.Гуйчиев. Мажбуриятлар бухгалтерия ҳисоби ва таҳлилининг назарий методологик муаммолари. Диссертация. и.ф.д. – Тошкент. 2011. 71-б.; М.М.Тулаходжаева Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998. – 176 б.; И.Н.Қўзиев. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2017. – 70 б.;Хожиев М.С. Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш. и.ф.д (PhD) дисс. автореф. – Т.: 2018 йил.; К.Р.Ҳотамов. Билвосита солиқлар ҳисоби ва таҳлилини такомиллаштириш. Монография. –Т: Молия, 2016.-168 б.

разработка рекомендаций по дальнейшему совершенствованию действующего законодательных актов Республики Узбекистан по бухгалтерскому учету и аудиту в ННО.

**Объектом исследования** являются процессы бухгалтерского учёта и аудита в финансово-хозяйственной деятельности ННО, ведущих деятельность в нашей республике.

**Предмет исследования** являются экономические отношения, возникающие при совершенствовании бухгалтерского учета и аудита в ННО.

**Методы исследования.** В диссертации использованы методы группировки, сравнения, оценки, индукции, дедукции, абстрактно-логического мышления, монографического наблюдения, методы бухгалтерского учета, статистики, экономического анализа и экономико-математические методы.

**Научная новизна исследования** заключается в следующем:

уточнена себестоимость объекта учёта посредством ведения учёта косвенных затрат в негосударственных некоммерческих организациях на основе «причинно-следственного» критерия в программах, проектах и мероприятиях;

предложено формирование собственного капитала за счет постоянных чистых активов с целью отражения по составным элементам источников собственных средств негосударственных некоммерческих организаций;

для оценки результативности негосударственных некоммерческих организаций предложено отдельное введение рабочих счетов 8331 - «Вступительные взносы», 8860 - «Пожертвования, помощь, благотворительные и донорские средства», 8871 - «Прибыль от предпринимательской деятельности» для формирования информации по составу целевых поступлений;

усовершенствованы методологические аспекты аудита в негосударственных некоммерческих организациях посредством составления отчётов исполнения по целостной цепочке «выполнение-смета-отклонения», а также введения выявления отклонений от смет.

**Практические результаты исследования** заключаются в следующем:

разработка методологических порядков по признанию, совершенствованию оценки и учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов, а также целевых поступлений в негосударственных некоммерческих организациях послужило соответствию работ по учету международным стандартам;

предложения по совершенствованию бухгалтерского баланса, отчёта о финансовых результатах и отчёта о собственном капитале в негосударственных некоммерческих организациях, а также новая форма отчета о поступлении и использовании целевых поступлений дали возможность пользователям информации обоснованной оценки финансового состояния, принятия качественных решений;

совершенствование методологии при проведении в негосударственных некоммерческих организациях аудита деятельности послужило основанием для выводов о соответствии их деятельности требованиям нормативно-правовых актов, а также об устойчивости финансового состояния.



**Достоверность результатов исследования** подтверждается использованием в ходе исследования подходов и методов из официальных источников, соответствием требованиям достоверности, приведённых в статистических закономерностях, основаны на отчетах негосударственных некоммерческих организаций.

**Научная и практическая значимость результатов исследований.** Научная значимость исследовательской работы заключается в возможности использования разработанных предложений при проведении углубленных научных исследований по бухгалтерскому учёту и аудиту в негосударственных некоммерческих организациях нашей республики, при совершенствовании нормативно-правовых документов, в дальнейшем развитии таких дисциплин, как «Бухгалтерский учёт» и «Аудит».

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования разработанных рекомендаций при обосновании методов бухгалтерского учёта и аудита ННО, для достоверной оценки целевых поступлений, расходов, обязательств, собственного капитала, а также для надёжного отражения их в отчётности, разработке влиятельных мер, направленных на установление Индекса прозрачности ННО.

**Внедрение результатов исследований.** На основе полученных научных результатов по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита в негосударственных некоммерческих организациях:

предложение по уточнению себестоимости объекта учёта посредством ведения косвенных затрат в негосударственных некоммерческих организациях на основе «причинно-следственного» критерия в программах, проектах и мероприятиях внедрено в учётную политику отделения Самаркандской области Общественного благотворительного фонда Узбекистана «Махалля» (справка № 01/141 от 28 апреля 2021 года Правления отделения Самаркандской области Общественного благотворительного фонда Узбекистана «Махалля»). В результате, это послужило уточнению себестоимости программ, проектов и мероприятий, а также повышению качества учёта и отчётности;

предложение по формированию собственного капитала за счёт постоянных чистых активов с целью отражения по составным элементам источников собственных средств негосударственных некоммерческих организаций внедрено в научно-методические рекомендации, разработанные Палатой аудиторов Узбекистана, и в учётную политику Правления Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда Узбекистана «Махалля» (справки №33 от 2 октября 2020 года Палаты аудиторов Узбекистана, № 01/141 от 28 апреля 2021 года Правления Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда Узбекистана «Махалля»). Внедрение этих предложений в практику, создало возможность получить информацию об источниках собственных средств в негосударственных некоммерческих организациях;

для оценки результативности негосударственных некоммерческих организаций предложение по отдельному введению рабочих счетов 8331 -

«Вступительные взносы», 8860 - «Пожертвования, помощь, благотворительные и донорские средства», 8871 - «Прибыль от предпринимательской деятельности» для формирования информации по составу целевых поступлений внедрено в учётную политику Правления Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда Узбекистана «Махалля» (справка № 01/141 от 28 апреля 2021 года Правления Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда Узбекистана «Махалля»). В результате, появилась возможность усиления контроля за использованием целевых поступлений и повышения эффективности управления;

предложение по совершенствованию методологических аспектов аудита в негосударственных некоммерческих организациях посредством составления отчётов исполнения по целостной цепочке «выполнение-смета-отклонения», а также введения выявления отклонений от смет внедрено в научно-методические рекомендации, разработанные Палатой аудиторов Узбекистана, и в процесс организации и проведения внутреннего аудита в негосударственных некоммерческих организациях Правлением Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда Узбекистана «Махалля» (справки Аудиторской палаты Узбекистана № 33 от 2 октября 2020 г. и № 01/141 от 28 апреля 2021 года Правления Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда Узбекистана «Махалля»). Внедрение данного предложения в практику послужило повышению эффективности деятельности аудиторской службы и обеспечению соответствия отчетности международным стандартам.

**Апробация результатов исследования.** Результаты данного исследования прошли обсуждение на 9 республиканских и 4 международных научно-практических конференциях.

**Публикация результатов исследования.** Результаты диссертации опубликованы в 23 научных работах, в том числе одной монографии, 2-х научно-методических рекомендациях, 7 научных статьях в научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов диссертаций, в том числе 1 статья в зарубежном журнале.

**Структура и объём диссертации.** Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объём диссертации составляет 151 страниц.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**Во введении** обоснована актуальность и необходимость исследования, обозначены его цель, задачи, объект и предмет, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий республики, изложены научная новизна и практические результаты, раскрыта научная и практическая значимость полученных результатов, приведены сведения о

внедрении результатов исследования в практику, опубликованных работах и структуре диссертации.

В первой главе диссертации под названием «**Теоретические и методологические вопросы учёта и аудита в негосударственных некоммерческих организациях**» исследованы характеристика и классификационные основы ННО как субъектов учёта и аудита, источники их финансирования и вопросы совершенствование учета расходов.

В нашей республике количество ННО растёт из года в год. По состоянию на 31 декабря 2019 года количество ННО составило 10 502 единиц, которые организованы в форме общественных объединений, учреждений, общественных фондов и в других организационно-правовых формах (рисунок 1).



**Рисунок 1. Количество ННО в Узбекистане<sup>6</sup>**

Некоммерческие организации также являются важной единицей бухгалтерского учета. Классификация ННО в качестве субъекта бухгалтерского учета приведена ниже на рисунке 2:

При организации бухгалтерского учёта в ННО существует ряд особенностей, которые необходимо учитывать. Средства ННО расходуются по смете только на программы, договора, проекты, мероприятия и другие цели, предусмотренные уставной деятельностью. Запрещено расходование средств ННО на цели, не предусмотренные уставом. В ННО установлена строгая подотчётность, руководство организации отчитывается по состоянию использования доверенных ему средств перед членами организации о деятельности (проделанных работах).

<sup>6</sup> <http://www.minjust.uz> - официальный сайт Министерства юстиции Республики Узбекистан.



**Рисунок 2. Классификация негосударственных некоммерческих организаций в качестве субъекта бухгалтерского учёта<sup>7</sup>**

На основе исследований, объясняя эти обстоятельства, считаем целесообразным обратить внимание на следующее. Во втором абзаце статьи 2 Закона «О негосударственных некоммерческих организациях» необходимо законодательно закрепить, что «участники (члены) организации не имеют права владения по отношению к её имуществу». Кроме того, установление пункта, что «доходы (прибыль) и имущество, полученные от ликвидации, направляются на выполнение задач, указанных в уставной деятельности», определяет правовые основы направлений использования имущества и доходов (прибыли). Считаем целесообразным введение в статью 28 Закона «нематериальных активов», доля которых увеличивается в современных условиях глобализации экономики за счёт инноваций и ноу-хау в структуре имущества предприятий, «инвестиции», которые становятся источником дополнительного дохода, «дебиторской задолженности», включаемую в

<sup>7</sup> Разработано автором на основе исследований.

состав финансовых активов, а также «резервов», которые являются наиболее важной и весомой статьёй. Введение этих предложений в закон позволит усовершенствовать нормативно-правовые основы негосударственных некоммерческих организаций.

Учет и распределение расходов в ННО целесообразно проводить в пять этапов. На первом этапе расходы ННО следует сначала разделить на две группы: расходы, связанные с деятельностью (коммерческой или некоммерческой); расходы, не связанные с деятельностью (коммерческой или некоммерческой). На втором этапе необходимо определить состав расходов, связанных и не связанных с деятельностью. Расходы, связанные с деятельностью, можно разделить на расходы, связанные с некоммерческой деятельностью, связанную с уставной деятельностью ННО, и коммерческой деятельностью, связанную с предпринимательской деятельностью. На третьем этапе необходимо определить, затраты связанные с деятельностью организации, связаны ли они напрямую или косвенно с уровнем деятельности. Поэтому необходимо разделить расходы, связанные с деятельностью, на затраты, непосредственно связанные с деятельностью, и затраты, косвенно связанные с деятельностью. На четвёртом этапе, после того как расходы, связанные с деятельностью, распределены на некоммерческую и коммерческую деятельность, можно продолжить классификацию затрат для каждого вида деятельности. На пятом этапе следует распределить косвенные затраты ННО по объектам расходов. Для этого целесообразно определить базы распределения для каждого объекта затрат. Базы распределения должны быть предусмотрены в учётной политике ННО.

В негосударственных некоммерческих организациях можно повысить точность себестоимости объекта учета посредством проведения учета косвенных затрат по программам, проектам и мероприятиям на основе «причинно-следственного» критерия. При применении критерия «причинно-следственного» критерия, используемого при распределении косвенных затрат, косвенные переменные затраты идентифицируются в объекте затрат в соответствии с причинами их возникновения. Например, поскольку затраты на Интернет, связанные с программами, зависят от часов, отработанных сотрудниками, они распределяются по объекту затрат пропорционально отработанным часам.

После распределения косвенных затрат по «причинно-следственному» критерию, необходимо определить общую сумму затрат (себестоимость объекта) по каждой программе. Сумма идентифицированной стоимости будет покрываться из соответствующих источников финансирования.

На основе исследований предлагаем распределить затраты по каждой программе, проекту и мероприятию на объект себестоимости на основе «причинно-следственного» критерия в следующем порядке (таблица 1).

Таблица 1

**Распределение косвенных затрат в негосударственных некоммерческих организациях по объектам себестоимости на основе «причинно-следственного» критерия (тыс. сум)<sup>8</sup>**

Статьи расходов	Основы для распределения (причинно-следственные факторы)	По программам, проектам и мероприятиям			
		Программа А	Программа Б	Мероприятие С	Всего
Прямые материальные затраты	Идентифицируется непосредственно на объекты	15480	20490	25490	61460
Прямые трудовые затраты	Идентифицируется непосредственно на объекты	25890	30380	15480	71750
Оборудование приобретённое в рамках программ	Идентифицируется непосредственно на объекты	30890	45250	-	76140
Косвенные материальные затраты	По сметам программ и проектов	5890	4020	3085	12995
Косвенные трудовые затраты	Косвенное рабочее время, отработанное над каждой программой и проекту	3890	4890	5085	13865
		973	1223	1271	3467
		3820	4580	2980	11380
Затраты на электроэнергию, коммунальные услуги, аренду	Рабочие часы	150	180	325	655
Амортизация оборудования, затраты на страхование имущества, затраты на текущий ремонт	Стоимость оборудования, используемого в программах и проектах	1250	980	680	2910
Интернет, связанный с программами, расходы на связь	Распределяется пропорционально рабочему времени сотрудников	550	450	350	1350
Командировочные расходы, связанные с программами, гостиничные и представительские расходами	В зависимости от программы	850	280	520	1650
<b>Расходы всего (стоимость объекта себестоимости)</b>		<b>89633</b>	<b>112723</b>	<b>55266</b>	<b>257622</b>

На основе этой таблицы можно сделать следующие выводы. Во-первых, прямые затраты распределяются по программам, проектам, мероприятиям и другим объектам. Во-вторых, косвенные затраты являются общими для всех программ и распределяются между программами, проектами и мероприятиями на основе «причинно-следственного» критерия. В-третьих, основные средства и нематериальные активы, приобретаемые для программ и

<sup>8</sup> Разработано автором на основе данных за 2020 год Республиканского центра социально-экономического развития «Сабр».

проектов, включаются в стоимость этого проекта. Однако по завершении программы и проекта основные средства, приобретенные для этой программы, оцениваются в их текущем состоянии и приходятся в организации как основные средства. В этих случаях его стоимость вычитается из стоимости проекта.

Во второй главе диссертации под названием «Совершенствование бухгалтерского учёта и отчетности в негосударственных некоммерческих организациях» исследованы вопросы учета активов, обязательств и источников собственных средств негосударственных некоммерческих организаций, обеспечения соответствия отчетности по ним международным стандартам.

Порядок отражения долгосрочных активов в бухгалтерском балансе, отвечающим требованиям международных стандартов, приведен в следующей таблице (таблица 2).

**Таблица 2**

**Предложения по структуре долгосрочных активов в бухгалтерском балансе негосударственных некоммерческих организаций<sup>9</sup>**

<b>В действующей форме бухгалтерского баланса</b>	<b>Код строки</b>	<b>В предложенной в ходе исследований форме</b>	<b>Код строки</b>
Основные средства:		Общая остаточная (балансовая) стоимость основных средств, в том числе (011+012+013+014+015):	010
первоначальная стоимость (0100, 0300)	010	Земля, здания и сооружения (010, 0120)	011
Сумма износа (0200)	011	Машины и оборудование (0130)	012
Остаточная (балансовая) стоимость (010-011)	012	Транспортные средства (воздушный, водный и автомобильный транспорт) (0160)	013
		Мебель и собранное оборудование (0140)	014
		Прочие основные средства (0190)	015
Нематериальные активы		Общая остаточная (балансовая) стоимость нематериальных активов, в том числе (021+022+023+024)	020
первоначальная стоимость (0400)	020	Патенты, торговые марки и лицензии (0410, 0420)	021
Сумма амортизации (0500)	021	Расходы на программное обеспечение, научные разработки (0430)	022
Остаточная (балансовая) стоимость (020-021)	022	Прочие нематериальные активы (0490)	023
		Гудвилл (0480)	024
		Биологические активы	110
		Инвестиционная недвижимость	120
<b>Итого по разделу 1 (строка 012 +022 +030 +090+100+110+120)</b>	<b>130</b>	<b>Итого по разделу 1 (строка 010+020+030+070+080+090+100+110+120)</b>	<b>130</b>

<sup>9</sup> Разработано автором на основе исследований.

Исходя из этой классификации, было бы целесообразно внести определенные изменения в форму действующего бухгалтерского баланса. Эти изменения необходимы по ряду причин. Во-первых, негосударственным некоммерческим организациям потребуется не только общая информация об имуществе, но и информация об их составных частях. Эта информация дает более широкое описание их финансового состояния. В пункте 78 МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности» показано, что основные средства должны быть детализированы по виду (классу) в соответствии с МСФО № 16 «Основные средства». Это требование международного стандарта. Сегодня в нашей стране осуществляется переход на международные стандарты, а это значит, что нам необходимо совершенствовать структуру бухгалтерского баланса. Во-вторых, некоторые статьи не включены в действующий бухгалтерский баланс. Например, инвестиционная недвижимость, долгосрочные налоговые активы и так далее. Мы считаем, что долгосрочные активы, классифицируемые как предназначенные для продажи, не должны включаться в долгосрочные активы.

В действующем бухгалтерском балансе мы можем сделать следующие выводы о составе статей обязательств, их соответствии требованиям стандартов. Во-первых, для раскрытия информации об обязательствах в действующей форме введены 32 строки (490-770). На наш взгляд, это много. Есть пять показателей, которые должны быть отражены в международных стандартах. Следовательно, необходимо уменьшить часть бухгалтерского баланса, касающегося обязательств. Во-вторых, в действующем составе не соблюдены правила классификации, предусмотренные стандартом. Он предусматривает, что обязательства, подлежащие учету, должны отражаться отдельно от торговых и прочих долгов, прочих финансовых обязательств, резервов, налоговых обязательств. Эта классификация полностью не учитывается. В-третьих, целесообразно отделить задолженность по налогу на прибыль от налоговых обязательств.

Предложено разделить составные части источников собственных средств негосударственных некоммерческих организаций на пять групп: 1. Средства для формирования уставного фонда - формируются на основе вступительных взносов и дополнительных взносов учредителей и членов организации; 2. Средства, направляемые на реализацию задач уставной деятельности, регулярные установленные членские взносы, целевые взносы, пожертвования, помощь, благотворительные средства, донорские средства и другие целевые поступления; 3. Финансирование реализации целевых задач - гранты, государственные субсидии и другие целевые поступления; 4. Доходы от коммерческой деятельности - выручка от реализации произведенной продукции (оказанных услуг, выполненных работ); 5. Чистая прибыль от коммерческой деятельности - это сумма, которая остается в распоряжении организации после вычета расходов из доходов. Эти рекомендации



позволяют правильно классифицировать средства, формировать необходимую информацию для отчетности.

В соответствии со стандартом США FAS-117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций» рекомендуется, чтобы отчет о финансовом состоянии некоммерческих организаций содержал следующую информацию о фондах (таблица 3):

**Таблица 3**

**Отражение чистых активов (собственного капитала) в отчете о финансовом состоянии некоммерческих организаций по стандартам США (тыс. долларов США)<sup>10</sup>**

Показатели	В начале года	В конце года
Чистые активы (целевые фонды):		
Неограниченные фонды (Unrestricted)	115,228	103,670
Временно ограниченные фонды (Temporarily restricted)	24,342	25,470
Постоянно ограниченные фонды (Permanently restricted)	142,020	137,000
<b>Итого чистые активы (Total net assets) (собственный капитал)</b>	<b>281,590</b>	<b>266,140</b>

На наш взгляд, исходя из требований вышеуказанных стандартов, формирование собственного капитала в ННО должно осуществляться за счет постоянных чистых активов. Чистые активы ННО определяются путем вычета обязательств из их общих активов. Следовательно, полученная сумма характеризует собственный капитал. Считаем целесообразным учитывать особенности каждого типа ННО (организационно-правовой) при организации собственного капитала за счет постоянных чистых активов. В общественных объединениях целесообразно формировать уставный фонд за счет единовременных вступительных взносов и дополнительных взносов. Регулярно оплачиваемые членские взносы относятся к целевым поступлениям. Вступительные и членские взносы учредителям не возвращаются. Вступительные взносы не создают имущественных прав учредителей в отношении собственности ННО. Общественные объединения должны использовать средства, направляемые в собственный капитал, только по прямому назначению.

Предлагаем открыть следующий счет для формирования собственного капитала негосударственных некоммерческих организаций в организационно-правовой форме общественных объединений: 8331 - «Вступительные взносы (уставной капитал общественных объединений)». Применение этого счета показано в следующей таблице (таблица 4):

<sup>10</sup> Statement of Financial Accounting Standards No. 117 FAS117 Status Page FAS117 Summary Financial Statements of Not-for-Profit Organizations.8-p. file:///C:/Users/User/Downloads/643\_303\_fas117.pdf

Таблица 4

**Основные бухгалтерские записи по формированию уставного капитала общественных объединений<sup>11</sup>**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
	Дебет	Кредит	
1. В целях формирования членами общественных объединений уставного фонда, предусмотренного в уставе, рассчитываются размер единовременного платежа и дополнительных взносов, дающих право на членство и не возвращаемых членам в случае ликвидации организации.	4610 - «Задолженность по долям учредителей в уставном капитале»	8331 - «Вступительные взносы (уставной капитал общественных объединений)»	480000000
2. При осуществлении платежа по вступительным взносам членами общественных объединений.	5110 - «Расчетный счет»	4610 - «Задолженность по долям учредителей в уставном капитале»	480000000

У благотворительных фондов членских взносов не бывает. Его учредители вносят взносы в уставный фонд. Поэтому уставный фонд благотворительных фондов целесообразно вести учёт на счете 8330 - «Паи и вклады». Формирование уставного капитала в ассоциациях и союзах не предусмотрено. Поэтому все расходы этих организаций покрываются регулярными членскими взносами. Однако этим организациям потребуется создать фонд для основных средств, нематериальных активов, инвестиционной собственности и других долгосрочных активов. Считаем целесообразным вести учёт данного фонда на следующем счете: 8332 - «Фонды для основных средств, нематериальных активов, долгосрочных инвестиций в ассоциациях и союзах».

Чтобы собрать информацию, которая отвечает интересам пользователей, сначала необходимо предоставить соответствующие счета. Действующим планом счетов предусмотрен счет 8830 - «Членские взносы» для учета целевых поступлений для выполнения задач устава. Из этого видно, что счет 8830 - «Членские взносы» не охватывает все целевые поступления, которые некоммерческие организации получают для выполнения своих уставных задач. Поэтому в целях оценки результативности ННО мы предлагаем включить следующие рабочие счета для формирования информации по составу поступлений (таблица 5):

<sup>11</sup> Разработано автором на основе данных за 2020 год Самаркандского областного совета Движения предпринимателей и деловых людей - Либерально-демократической партии Узбекистана.

Таблица 5

**Счета, предназначенные для учета целевых поступлений, направленных на уставную деятельность негосударственных некоммерческих организаций<sup>12</sup>**

Номер счета	Наименование счета	Предназначение счета
8830	«Обязательные членские взносы в некоммерческих организациях»	Учет единовременных и регулярно оплачиваемых средств юридических и физических лиц – членов для выполнения уставных задач, сумма которых определяется общим собранием некоммерческой организации
8840	«Добровольные взносы в некоммерческих организациях»	Учет единовременных и многократных добровольных взносов членов ННО или лиц, не являющихся членами, для выполнения уставных задач некоммерческих организаций
8850	«Целевые взносы в некоммерческих организациях»	Учет взносов членов и или лиц, не являющихся членами некоммерческих организаций для выполнения уставных функций и целевых задач
8860	«Пожертвования, помощь, благотворительность, донорские и прочие средства»	Пожертвования, сделанные абсолютно на добровольной основе, с раскрытием или без раскрытия информации, включая закят, фитр, милостыню, другие пожертвования, добровольные и безвозвратные пожертвования от внешних и внутренних спонсоров на добровольной основе, а также безвозвратные пожертвования от других добровольцев.

Оформим применение данных счетов на практических примерах в следующей таблице (таблица 6).

Целью предпринимательской деятельности некоммерческих организаций является наличие постоянного источника финансирования для улучшения финансирования их уставной деятельности. Прибыль от предпринимательской деятельности не распределяется между учредителями, а направляется на расширение источника их средств. Поэтому в связи с целевой направленностью нераспределенной прибыли считаем целесообразным перевести сумму нераспределенной прибыли со счета 8710 - «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» на предлагаемый счет 8871 - «Прибыль от предпринимательской деятельности».

<sup>12</sup> Разработано автором на основе исследований.

Таблица 6

**Бухгалтерские записи в бухгалтерском учете целевых поступлений,  
направленных на уставную деятельность негосударственных  
некоммерческих организаций<sup>13</sup>**

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма
	Дебет	Кредит	
1. При расчете суммы обязательных членских взносов, установленных в уставе для членов негосударственной некоммерческой организации, для выполнения задач в уставной деятельности	4620	8830	280000000
2. При поступление суммы обязательных членских взносов со стороны учредителей и членов некоммерческих организаций	5010, 5020 5110, 5210	4620	255000000
3. При внесении единовременных или многократных добровольных взносов членами или лицами, не являющимися членами некоммерческих организаций, для выполнения ими уставных задач	5010, 5020 5110, 5210	8840	480000000
4. При поступлении целевых взносов от членов или лиц, не являющихся членами некоммерческих организаций, для выполнения ими уставных задач	5010, 5020 5110, 5210	8850	250000000
5. При поступлении суммы добровольных и безвозвратных пожертвований в большом объеме от внешних и внутренних спонсоров на добровольной основе, безвозвратных пожертвований от других регулярных и добровольных пожертвований, публичные или неразглашаемые пожертвования, включая закят, фитр, милостыню или другие пожертвования	5010, 5020 5110, 5210	8860	112400000

В третьей главе диссертации под названием «**Совершенствование методологических основ отчетности и аудита в негосударственных некоммерческих организациях на основе международных стандартов**» рассмотрены вопросы составления отчетов по исполнению целевых поступлений в целостной цепочке «выполнение-смета-отклонения» в негосударственных некоммерческих организациях, совершенствования аудиторской методологии для определения отклонений от сметы, а также аудиторского анализа имущественного и финансового состояния.

Выполнение уставных функций ННО в основном связано с движением целевых поступлений (приходов и расходов). В ННО существует потребность в форме отчетности, содержащей информацию об источниках получения целевых поступлений и их предполагаемом использовании. Исходя из этой необходимости, рекомендуется ввести специальную форму для всех ННО «Отчет об исполнении целевых поступлений» на основе

<sup>13</sup> Разработано автором на основе данных за 2020 год Самаркандского областного совета Движения предпринимателей и деловых людей - Либерально-демократической партии Узбекистана.

целостной цепочки «выполнение-смета-отклонения». Рекомендуется составить этот отчет в следующей форме и содержании (таблица 7):

Последовательность проведения аудита финансово-хозяйственной деятельности в ННО, как и в других хозяйствующих субъектах, может осуществляться в порядке от первичных бухгалтерских документов к данным бухгалтерской отчетности или наоборот. В большинстве литературы упоминаются оба метода.

**Таблица 7**

**Отчет о выполнении целевых поступлений на основе целостной цепочки «выполнение-смета-отклонения» (тыс. сум)<sup>14</sup>**

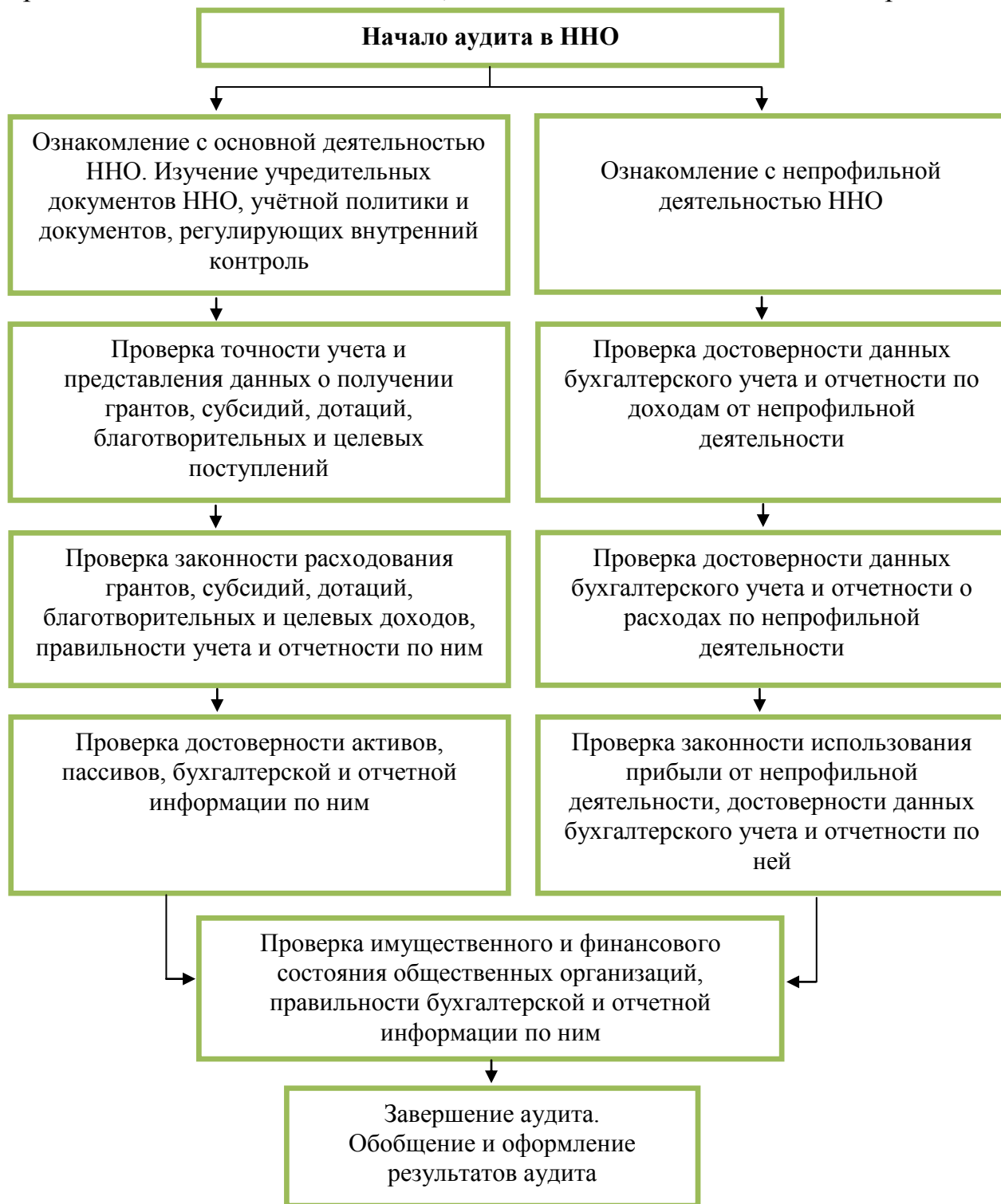
Наименование показателей	Код строки	Остаток на начало отчетного периода	Поступление	Использование средств				Остаток на конец отчетного периода
				На программы, проекты и мероприятия	На покрытие административных расходов	Собственный капитал	Всего расходы	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Целевые поступления (строки 011+012+013+014+015+016+017+1:</b>	<b>010</b>	<b>131150</b>	<b>780225</b>	<b>511885</b>	<b>193800</b>	<b>102390</b>	<b>808075</b>	<b>103300</b>
Вступительный взнос	011		48590			48590	48590	
Членский взнос	012	25600	120300	50300	60500	20400	131200	14700
Пожертвования, благотворительность и донорские средства	013	20300	80435	90485			90485	10250
Гранты	014		285900	190200	85300	10400	285900	
Субсидии	015							
Прочие	016							
Прибыль от предпринимательской деятельности	017	85250	245000	180900	48000	23000	251900	78350

На наш взгляд, последовательность проведения аудита в ННО целесообразно выразить следующей моделью (рисунок 3):

Обеспечение непрерывности ведения деятельности ННО, а также основным источником формирования их активов являются целевые поступления. Своевременное получение этих средств является ключевым фактором в достижении ННО своих уставных целей. Поэтому операции, связанные с получением и оприходованием целевых поступлений, являются одним из важнейших объектов аудиторских проверок, проводимых ННО.

<sup>14</sup> Разработано автором на основе данных за 2019 год Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда «Махалля».

Аудиторская проверка, основанная на целостной цепочке «выполнение-смета-отклонения», не должна ограничиваться определением того, правильно или неправильно отражены поступления в счетах и отчетах. Они также должны проанализировать, в какой степени были выполнены сметы, подготовленные и утвержденные ННО для целевых поступлений, а также меры, принятые органом управления ННО для предотвращения негативных причин отклонений от этой сметы, а также масштаб влияния этих мер.



**Рисунок 3. Модель проведения аудита в ННО<sup>15</sup>**

<sup>15</sup> Разработано автором на основе исследований.

Мы считаем целесообразным оформление результатов такого аудиторского анализа по видам целевых поступлений ННО, установленных в «Смете поступлений и расходов» в виде следующего аудиторского рабочего документа (таблица 8).

**Таблица 8**

**Состояние выполнения утвержденной сметы по целевым поступлениям на основе целостной цепочки «выполнение-смета-отклонение» (тыс. сум)<sup>16</sup>**

№	Виды целевых поступлений	По смете	В действительности	Отклонение от сметы	Степень выполнения сметы, %
1	Гранты	546000	546000	-	100
2	Субсидии	480000	280000	-200000	58,3
3	Дотации				
4	Налоговые льготы				
5	Вступительные и членские взносы	280000	250000	-30000	89,3
6	От народного субботника	350000	380000	+30000	108,6
7	Поступления от спонсоров и опекунов	125000	120000	-5000	96,0
8	Гуманитарная помощь	48000	48000	-	100
9	Поступления от предпринимательской деятельности	123000	85000	-38000	69,1
10	Другие поступления	85000	65000	-20000	76,5
	<b>Всего</b>	<b>2037000</b>	<b>1774000</b>	<b>-263000</b>	<b>87,1</b>

Аудиторский анализ выполнения утвержденной сметы целевых поступлений и оформление его результатов в виде вышеуказанного аудиторского рабочего документа позволяет ННО оценить степень выполнения «Сметы поступлений и расходов» для целевых поступлений и разработать практические рекомендации с учетом объективных и субъективных причин для ее дальнейшего развития.

На сегодняшний день в целостной цепочке «Выполнение-смета-отклонения» аудиторской организации важно провести аудиторский анализ эффективности негосударственных некоммерческих организаций. В литературе по данной сфере разработаны методологические основы анализа эффективности хозяйствующих субъектов. Поэтому, важно разработать систему показателей, характеризующих деятельность ННО, и на ее основе разработать аудиторские заключения. Считаем целесообразным использовать следующую систему показателей для расчета эффективности негосударственных некоммерческих организаций (см. таблицу 9):

Предлагаемая система индикаторов имеет несколько особенностей. Первый показатель заключается в том, что если доходы от ННО вычтены из

<sup>16</sup> Разработано автором на основе данных за 2019 год Самаркандского областного отделения благотворительного общественного фонда «Махалля».

расходов на программы, проекты и мероприятия, остальная часть будет средствами, направляемыми на формирование собственного капитала. Это означает, какая часть средств направляется на формирование постоянного фонда (чистых активов). Второй показатель описывает, какой процент доходов тратится на расходы.

**Таблица 9**

**Основные ключевые показатели эффективности на основе целостной цепочки «выполнение-смета-отклонения» и порядок их расчета<sup>17</sup>**

Показатели	Порядок расчета показателей	Значения показателей
1. Средства, направляемые на формирование источников собственных средств.	Поступления – расходы	$480500 - 375000 = 10550$
2. Соотношение расходов и поступлений	Расходы / Поступления	$375000/480500 = 78,1\%$
3. Рентабельность привлеченного капитала	Средства, направляемые в собственный капитал / (долгосрочные активы + текущие активы – текущие обязательства)	$10550 / (1200400+280000-320000) = 10550/1160400 = 0,91\%$
4. Рентабельность активов	Средства, направленные в собственный капитал / среднее арифметическое значение активов	$10550 / 1320000 = 0,79\%$
5. Коэффициент покрытия (платежеспособности)	Текущие активы / текущие обязательства	$280000/320000 = 87,5\%$
6. Коэффициент ликвидности	Текущие активы (кроме резервов) / текущие обязательства	$220000/320000 = 68,8\%$
7. Коэффициент ликвидности денежных потоков	(Ликвидные ценные бумаги + чистые денежные средства, полученные от операционной деятельности) / текущие обязательства	$420000 / 320000 = 1,31$
8. Коэффициент финансовой независимости	Средства, направляемые в собственный капитал / общая задолженность	$10550 / 385000 = 2,74\%$
9. Оборачиваемость кредиторской задолженности в днях	Кредиторская задолженность x Количество календарных дней в периоде / Закупки	$264000 \times 365 / 580000 = 166$ дней
10. Оборачиваемость дебиторской задолженности в днях	Количество календарных дней в периоде / (Дебетовый оборот выбранных счетов / средняя арифметическая стоимость дебиторской задолженности)	$365 / (420800/320000) = 277$ дней
11. Доля прибыли от предпринимательской деятельности в общих поступлениях	Прибыль от предпринимательства / общие поступления	$34500/480500 = 7,2\%$

<sup>17</sup> Разработано автором на основе данных за 2019 год Самаркандского областного Совета Союза молодежи Узбекистана.



Третий индикатор описывает доходность привлеченного капитала. Если есть равенство (долгосрочные активы + оборотные активы - текущие обязательства) = уставный капитал + долгосрочные обязательства), это дает привлеченный капитал. Это 1 д.е. привлеченного капитала означает, сколько отчислено в уставный фонд. Четвертый индикатор показывает рентабельность активов, которая составляет 1 д.е. описывает, какая часть уставного капитала распределена между активами в. Пятый показатель, уровень покрытия, описывает, сколько раз он может быть покрыт, если оборотные активы используются для покрытия текущих обязательств. Шестой показатель - коэффициент ликвидности, который означает, насколько оборотные активы покроют текущие обязательства, если мы вычтем резервы из оборотных активов. Седьмой индикатор оценивает уровень коэффициента ликвидности денежных потоков при оценке уровня ликвидности ННО, то есть степень, в которой чистые денежные потоки по ценным бумагам и операционной деятельности покрывают текущие обязательства. Восьмой индикатор рекомендован для расчета коэффициента финансовой независимости не только для текущих обязательств, но и для всего долга, и описывает степень, в которой уставные фонды покрывают текущие обязательства. Девятый показатель предлагалось рассчитывать применительно к этому показателю, учитывая, что оборачиваемость кредиторской задолженности в днях (Creditors ratio) происходит за счет покупок. Десятый показатель - оборачиваемость дебиторской задолженности в днях при расчете дневной оборачиваемости дебиторской задолженности. Он описывает, сколько дней дебиторская задолженность оборачивается один раз в течение отчетного периода. Одиннадцатый показатель характеризует вклад прибыли от предпринимательской деятельности в общий доход в ННО.

Если предложенные индикаторы будут внедрены, можно будет сделать наиболее объективные выводы при оценке эффективности негосударственных некоммерческих организаций.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В результате проведенных исследований по совершенствованию бухгалтерского учёта и аудита в негосударственных некоммерческих организациях сделаны следующие выводы:

1. Разработаны виды и характеристика негосударственных некоммерческих организаций в качестве субъектов бухгалтерского учёта. Раскрыты особенности, которые необходимо учитывать при организации бухгалтерского учёта в ННО. В результате исследований предложено введение в Закон Республики Узбекистан «О негосударственных некоммерческих организациях» статей о том, что участники (члены) организации не имеют права владения по отношению к её имуществу, направление доходов (прибыли) и имущества после ликвидации для выполнения задач, указанных в уставной деятельности, включение в источники финансирования целевых поступлений, в том числе «грантов и государственных субсидий».

2. Расходы негосударственных некоммерческих организаций классифицируются на расходы, связанные с некоммерческой деятельностью, и расходы, связанные с коммерческой деятельностью. Обоснована необходимость распределения расходов, связанных с некоммерческой деятельностью, по объектам расходов на основе «причинно-следственного» критерия. Объектами расходов в ННО считаются программы, проекты, мероприятия, договора, гранты и другие работы. Внедрение данной идеи в практику дает возможность рассчитывать затраты по каждому объекту расходов. Разработан методологический порядок учёта расходов в ННО и их распределения по объектам затрат, состоящий из пяти этапов.

3. Отметим целесообразность организации уставного фонда в качестве неизменного источника средств собственного капитала ННО. В работе предложено формирование собственного капитала за счет постоянных чистых активов. Считаем целесообразным формирование уставного фонда общественных объединений за счет единовременных вступительных взносов и дополнительных взносов. Думаем, что если в ассоциациях и союзах не предусмотрено создание уставного фонда, фонды должны его создать. Исходя из этого, в ассоциациях и союзах, некоммерческих организациях, которым запрещено заниматься предпринимательской деятельностью, необходимо создать фонд для основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества и других долгосрочных активов.

4. Обосновано составление, содержание и порядок предоставления отчета о выполнении целевых поступлений на основе целостной цепочки «выполнение-смета-отклонения» для негосударственных некоммерческих организаций. Разработан порядок отражения в отчете данных об остатке на начало отчетного периода целевых поступлений по каждой их статье, поступлении и использовании целевых поступлений, отражение остатка на конец отчетного периода. Внедрение этого отчета в практику создаст возможности для формирования прозрачной информации о состоянии и использовании целевых поступлений.

5. В работе разработана модель последовательности проведения аудита в негосударственных некоммерческих организациях. Усовершенствованы методологические аспекты ведения специального реестра по приходу целевых поступлений и их расходованию, отражения целевых поступлений в главной книге по их видам, проведения аудита на основе целостной цепочки «выполнение-смета-отклонения» утвержденной сметы по расходованию целевых поступлений. Рекомендован методологический порядок проведения аудита состояния выполнения. Предложены показатели эффективности деятельности ННО и порядок их расчёта.

Внедрение вышеприведённых научных предложений и практических рекомендаций в практику послужит приведению бухгалтерского учёта и аудита в соответствии с международными стандартами, повышению прозрачности отчётов, а также организации и эффективной деятельности службы внутреннего аудита.

**THE SCIENTIFIC COUNCIL № DSc.03/30.12.2019.I.17.01  
AWARDING SCIENTIFIC DEGREES AT THE  
TASHKENT INSTITUTE OF FINANCE**

---

**SAMARKAND INSTITUTE OF ECONOMICS AND SERVICE**

**NEMATOV OYBEK ISMATULLAEVICH**

**IMPROVING ACCOUNTING AND AUDITING IN NON-  
GOVERNMENTAL NONPROFIT ORGANIZATIONS**

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

**DISSERTATION ABSTRACT  
of the doctor of philosophy (Doctor of Philosophy) on economics**

**Tashkent city – 2021 year**

The theme of the doctoral dissertation (Doctor of Philosophy) was registered at the Supreme Attestation Commission of the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under №B2017.3.PhD/297.

The dissertation has been prepared at the Samarkand institute of economics and service.

The abstract of the dissertation is published in three languages (Uzbek, Russian and English (summary)) on the website of the Scientific Council (www.tfi.uz) and on the website «Ziyonet» Information and educational portal (www.ziyonet.uz).

**Scientific supervisor:**

**Ibragimov Nozir Alievich**  
Doctor of Economic science, docent

**Official opponents:**

**Mekhmonov Sultonali Umaralievich**  
Doctor of Economic science, Professor

**Dusmuratov Radjapbay Davletbaevich**  
Doctor of Economic science, Professor

**Leading organization:**

**Ferghana Polytechnic Institute**

The defense of the dissertation will take place on 09 «24», 2021 at 14<sup>00</sup> at the meeting of the Scientific Council DSc.03/30.12.2019.I.17.01 at the Tashkent Institute of Finance. Address: 100000, 60A, Amir Temur Street, Tashkent city; Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-46-26, e-mail: ilmiykengash@tfi.uz.

The dissertation is available at the Information resource center of the Tashkent Institute of Finance (registered number 216). Address: 100000, 60A, Amir Temur Street, Tashkent city. Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-46-26, e-mail: admin@tfi.uz.

The abstract of the dissertation was distributed on «24» 08 2021.  
(mailing report № 39 dated «24» 08 2021).



**T.Z.Teshabaev**  
Chairman of the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of Economic science, Professor

**F.K.Kholmamatov**  
Scientific Secretary of the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of Philosophy on Economics, docent

**I.N.Kuziev**  
Chairman of the Scientific seminar under the Scientific Council for awarding of scientific degrees, Doctor of Economic science, Professor

## **INTRODUCTION (abstract of the thesis of the (PhD))**

**The aim of the research work** is to develop proposals and recommendations for improving accounting and auditing in non-governmental nonprofit organizations.

### **Research objectives are as following:**

to classify of NGO expenditures into direct and indirect costs, to develop a cost allocation methodology based on the «cause-effect» criterion by cost price objects;

to develop proposals for improving the content, structure and procedure of preparation the balance sheet in NGOs based on a study of best foreign practices;

to justify the indicator «resources to equity capital» in non-governmental nonprofit organizations and to develop proposals for the formation of equity capital by fixed net assets;

to justify procedure of preparation and providing a report on the reception and using of earmarked income and to recommend its form;

to improve methodological aspects of auditing of deviations from estimates on the basis of a integrated system of «execution-estimate-deviations» in NGOs;

to develop recommendations for further improving the current legislative acts of the Republic of Uzbekistan on accounting and auditing in NGOs.

**The research objects** are accounting and auditing processes at financial and economic activity of NGOs, which are operating in our republic.

### **The scientific novelty of the research is as follows:**

the price cost of the accounting object was clarified by accounting indirect costs in non-governmental nonprofit organizations on the basis of the «cause-effect» criterion at programs, projects and events;

the formation of equity capital through the fixed net assets was proposed in order to reflect by the sources of equity funds of non-governmental nonprofit organizations;

to assess the effectiveness of non-governmental nonprofit organizations, an implementation of separate working accounts 8331 - «Entrance contributions», 8860 - «Donations, assistance, charitable and donor funds», 8871 - «Profit from entrepreneurial activity» was proposed to generate information on the structure of earmarked income;

the methodological aspects of auditing in non-governmental nonprofit organizations were improved by compiling performance reports along a integrated chain of «execution-estimate-deviations» as well as introducing the identification of deviations from estimates.

**Implementation of the research results.** Based on the scientific results obtained for improving accounting and auditing in non-governmental nonprofit organizations:

the proposal to clarify the price cost of the accounting object by accounting indirect costs in non-governmental nonprofit organizations on the basis of the «cause-effect» criterion at programs, projects and events was implemented into the accounting policy of the Samarkand region branch of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan (Reference No.01/141 of the Board of the Samarkand region

branch of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan dated April 28, 2021). As a result, this served to clarify the price cost of programs, projects and events, as well as increase the quality of accounting and reporting;

the proposal to form the equity capital through the fixed net assets in order to reflect by the sources of equity funds of non-governmental nonprofit organizations was implemented into the scientific and methodological recommendations developed by the Chamber of Auditors of Uzbekistan, and into the accounting policy of the Samarkand region branch of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan (References No.33 of the Chamber of Auditors of Uzbekistan dated October 2, 2020, No.01/141 of the branch of the Samarkand region of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan dated April 28, 2021). The implementation of these proposals into practice made it possible to obtain information on the sources of equity funds in non-governmental nonprofit organizations;

to assess the effectiveness of non-governmental nonprofit organizations, the proposal to implement of separate working accounts 8331 - «Entrance contributions», 8860 - «Donations, assistance, charitable and donor funds», 8871 - «Profit from entrepreneurial activity» to generate information on the structure of earmarked income was implemented into the accounting policy of the Samarkand region branch of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan (Reference No.01/141 of the branch of the Samarkand region of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan dated April 28, 2021). As a result, it made possible to strengthen monitoring of the using of earmarked income and increase management efficiency;

the proposal to improve the methodological aspects of auditing in non-governmental nonprofit organizations by compiling performance reports along a integrated chain of «execution-estimate-deviations» as well as introducing the identification of deviations from estimates was implemented into the scientific and methodological recommendations developed by the Chamber of Auditors of Uzbekistan, and in the process of organizing and conducting internal audit in non-governmental nonprofit organizations by the Board of the Samarkand region branch of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan (References No.33 of the Chamber of Auditors of Uzbekistan dated October 2, 2020 and No.01/141 of the Samarkand regional branch of the Makhalla Public Charity Fund of Uzbekistan dated April 28, 2021). The implementation of this proposal into practice has improved the efficiency of the audit service activity and ensured compliance with international standards.

**Publication of the research results:** 23 academic papers have been published on the results of dissertation, including 1 monograph, 2 scientific-methodological recommendations, 7 articles in scientific journals, which are recommended by the Supreme attestation commission of the Republic of Uzbekistan, including 1 scientific article in foreign journal.

**Scope and structure of the dissertation.** The dissertation consists of an introduction, three chapters, conclusion, a list of references and annexes. The volume of the dissertation is 151 pages.

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

**I бўлим (I часть; part I)**

1. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида ҳисоб, ҳисобот ва аудит масалалари: халқаро тажрибалар. Монография. – Самарқанд. «Матбаа нашриёти»: 2020 й. 125-б.

2. Nematov O.I. Non-governmental organizations in Uzbekistan: development tendencies and prospects. // Journal of Management Value & Ethics. ISSN: 2249-9512, Vol. 8, Oct.-Dec. 18, - № 4. P.27-32. GIF 0.626 (08.00.00; №6)

3. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби: муаммо ва ечимлар. // Biznes-эксперт. – Тошкент, 2016. - № 8. Б. 96-98 (08.00.00; №3)

4. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида грантлар ҳисобини такомиллаштириш. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар илмий электрон журнали. – Тошкент, 2016. - № 5. Б. 1-10 (08.00.00; №10).

5. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг аудит объекти сифатидаги хусусиятлари. // Иқтисодиёт ва таълим. – Тошкент, 2016. - № 6. Б. 159-162 (08.00.00; №11).

6. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида молиявий ҳисоботни такомиллаштириш. // Сервис. – Самарқанд, 2017. - № 2. Б. 145-150 (08.00.00; №20).

7. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида активларга доир ҳисоботларни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш. // Халқаро молия ва ҳисоб электрон журнали. – Тошкент, 2020. - № 4. Б. 1-15 (08.00.00; №19).

8. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларининг мажбуриятлари ҳисоби. // Молия ва банк иши электрон илмий журнали. – Тошкент, 2020. - № 4. Июль-август. Б. 126-132 (08.00.00; №17).

9. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида мақсадли тушумлари ва даромадлари ҳисобини такомиллаштириш. // Минтақани комплекс ривожлантириш ва инновацион иқтисодиётни шакллантириш устувор йўналишлари. Халқаро онлайн илмий-амалий анжуман материаллари. – Урганч, 2020. Б. 372-375.

10. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат корхоналарида бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар асосида юритиш масалалари. // Рақамли иқтисодиётга ўтиш даврида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари. Халқаро илмий-амалий конференция материаллари. – Тошкент, 2020. Б. 322-326.

11. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида аудитнинг мақсади, вазифалари, тамойиллари ва усуллари. // Иқтисодиётни стратегик ривожлантириш шароитида хизмат кўрсатиш соҳасини такомиллаштириш йўллари. Республика анъанавий илмий-амалий конференция материаллари. – Самарқанд, 2018. – VI қисм. Б. 123-128.

12. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида харажатлар ҳисобини халқаро тажрибалар асосида такомиллаштириш. // Иқтисодиётни жадал ривожлантиришда солиқ маъмуриятчилигини янада такомиллаштириш масалалари. Республика илмий – амалий конференция материаллари. – Тошкент, 2020. Б. 356-358.

## II бўлим (II часть; part II)

13. Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларини молиялаштириш манбалари. // Туризм илмий-амалий электрон журнали. – Самарқанд, 2018. - № 1. Б. 83-94.

14. Уразов К.Б., Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш йўналишлари. // Сервис. – Самарқанд, 2015. - № 2. Б. 143-147.

15. Уразов К.Б., Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг хусусиятлари ҳамда улар ҳисоби ва аудитининг вазифалари. // Сервис. – Самарқанд, 2015. - № 3. Б. 126-130.

16. Уразов К.Б., Неъматов О.И., Ҳамроев З.Э. «Нодавлат нотижорат ташкилотлари фаолияти аудити» бўйича илмий-услубий тавсиялар. Самарқанд, СамИСИ. 2015. 60 б.

17. Неъматов О.И. «Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби, ҳисобот ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш» бўйича илмий-услубий тавсиялар. Самарқанд, СамДЧТИ. 2020. 68 б.

18. Уразов К.Б., Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларининг аҳоли ҳаёт даражаси ва сифатини оширишдаги ўрни. // Иқтисодиёт ва халқимиз ҳаёт сифатини юксалтиришда хизмат кўрсатиш соҳасини ривожлантиришнинг долзарб муаммолари. Республика анъанавий илмий-амалий конференция материаллари. - Самарқанд, 2015. –III қисм. Б. 46-50.

19. Уразов К.Б., Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг ўзига хос хусусиятлари ва аҳамияти. // Хизматлар кўрсатиш соҳаси тармоқларини ривожлантириш истиқболлари. Республика илмий-амалий анжуман. – Самарқанд, 2015. Б. 61-65.

20. Уразов К.Б., Неъматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг хусусиятлари. // Ўзбекистонда аҳолига хизмат кўрсатиш соҳаси ва туризм: ривожланиш муаммолари ва истиқболлари. Халқаро илмий-амалий анжуман. – Тошкент, 2016. Б. 47-51.

21. Уразов К.Б., Неъматов О.И. Мақсадли тушумлар ҳисоби муаммолари ва уларни ҳал этиш йўллари. // Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш масалалари. Республика илмий-амалий анжуман. – Тошкент, 2016. Б. 105-110.

22. Неъматов О.И. “Камолот” ёшлар ижтимоий ҳаракатида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи масалалари. // Хизмат кўрсатиш соҳаси инновацион



ривожланишининг муаммолари. Халқаро илмий-амалий анжуман. – Самарқанд, 2017. – V қисм. Б. 285-290.

23. Уразов К.Б., Нейматов О.И. Нодавлат нотижорат ташкилотларида молиявий ҳисобот: муаммо ва ечимлар. // Иқтисодий стратегик ривожлантириш шароитида хизмат кўрсатиш соҳасини такомиллаштириш йўллари. Республика анъанавий илмий-амалий конференция материаллари. – Самарқанд, 2018. – V қисм. Б. 178-184.

Автореферат «Iqtisod-moliya» нашриёти тахрирдан ўтказилди  
(25.08.2021)

Босишга рухсат этилди: 26.08.2021  
Бичими 60x84 1/16, «Times New Roman»  
гарнитурда рақамли босма усулида босилди.  
Шартли босма табағи 1,2. Адади 100. Буюртма: № 32.

«DAVR MATBUOT SAVDO» МЧЖ  
босмахонасида чоп этилди.  
100198, Тошкент, Қўйлик, 4-мавзеси, 46.