

XO‘JALIK YURITUVCHI SUBYEKT NAZORAT MUHITINING ISHONCHLILIGINI XALQARO STANDARTLARGA MUVOFIQ BAHOLASH

Ilxamov Shavkat Islamovich

TDIU, professor, DSc

E-mail: shavkat.i@mail.ru

Annotatsiya

Maqolada audit jarayonida nazorat muhitining ishonchliligini xalqaro standartlarga muvofiq baholashning metodologik jihatlarini yoritilgan.

Kalit so‘zlar: audit, ichki nazorat, xalqaro standartlar, nazorat muhiti, nazorat vositalari, buxgalteriya hisobi tizimi.

Аннотация

В статье освещены методологические аспекты оценки достоверности среды контроля в процессе аудита в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: аудит, внутренний контроль, международные стандарты, среда контроля, средства контроля, система бухгалтерского учета.

Abstract

The article highlights the methodological aspects of assessing the reliability of the control environment in the audit process in accordance with international standards.

Keywords: audit, internal control, international standards, control environment, controls, accounting system.

KIRISH

Agar auditorlik tashkiloti xo‘jalik yurituvchi subyektning ichki nazorat tizimini umumiy o‘rganish natijalari bo‘yicha o‘zining ish faoliyatida ichki nazorat tizimiga tayanishi mumkinligi to‘g‘risida qaror qabul qilsa, bu holda u, xalqaro audit standarti [1] ga muvofiq nazorat muhiti va nazorat faoliyatining ishonchliligini dastlabki baholashni amalga oshirishi lozim. Audit standartlariga [2] muvofiq, ushbu maqsadlar uchun bir bosqich nazarda tutilgan – ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash.

Biroq baholash jarayonini nazorat muhiti va nazorat vositalarining ishonchliligini baholashdan iborat ikkita bosqichga bo‘lish ham uslubiy, ham tashkiliy jihatdan shartlangan: nazorat muhiti umuman xo‘jalik subyektini tavsiflaydi, nazorat vositalari esa har bir xo‘jalik jarayoni, xo‘jalik operatsiyalari uchun xosdir.

ADABIYOTLAR SHARHI

Xalqaro va milliy audit standartlarini qiyosiy tahlil qilish shuni ta’kidlash imkonini beradiki, xalqaro audit standartiga muvofiq, buxgalteriya hisobi tizimida amalga oshirilgan ichki nazorat vositalarining ishonchliligini dastlabki baholash ana shunday nomlanuvchi bosqichda amalga oshiriladi, milliy standartning mazmuni esa

bir bosqichda ichki nazorat tizimining barcha uchta tarkibiy qismi – buxgalteriya hisobi tizimi, nazorat muhiti va alohida nazorat vositalarini baholashni nazarda tutadi. Bizning fikrimizga ko'ra, ichki nazorat tizimi uchta elementining bir auditorlik standartida birlashtirilishi auditning amaliy jihatlarini rivojlantirishda salbiy rol o'ynaydi. Mutaxassislar tomonidan taklif etilayotgan metodologiya aksariyati faqatgina nazorat muhitini baholashga nisbatan yondashuvlarni tadqiq etishga bag'ishlangan, ayni paytda ichki nazorat vositalarini tadqiq etishga nisbatan yondashuvlar umuman ko'rib chiqilmaydi, yoki yuzaki ko'rib chiqiladi. Deyarli ko'pchilik mutaxassislar [3] ichki nazorat tizimini tadqiq etishning ikkita bosqichi — ichki nazorat tizimini o'rganish bosqichi va nazorat vositalarining samarasizlik riskini baholash bosqichini birlashtiradilar.

Nazorat muhitining holatini baholash metodologiyasidan biri L.V. Sotnikova [4] tomonidan taklif etilgan. U nazorat muhitiga ta'sir etuvchi omillarni baholash deb nomlangan bo'lib, omil xususiyatlarini ajratgan holda baholashning 7 ta yo'nalish bo'yicha 49 ta mezonini o'z ichiga oladi. Biroq, metodologiya nazorat muhitining holatini son yoki foiz ifodasida baholash imkonini bermaydi.

V.V. Skobara [5] ichki nazoratni baholash uchun ularni faqat ijobiy ("Ha") yoki salbiy ("Yo'q") javob shaklida baholash mumkin bo'lgan ichki nazorat tizimining tarkibi, tashkil etish, faoliyat ko'rsatishi va boshqa xususiyatlari to'g'risida 24 ta savolni o'zida mujassamlashtirgan savolnoma jadvalidan foydalanishni taklif etadi. Ayni paytda, audit standartlariga muvofiq, "auditorlik tashkiloti ichki nazorat tizimining ishonchliligi va samaradorligini umumiy va alohida baholashda quyidagi darajalardan foydalanadi: "yuqori", "o'rta", "past" [6].

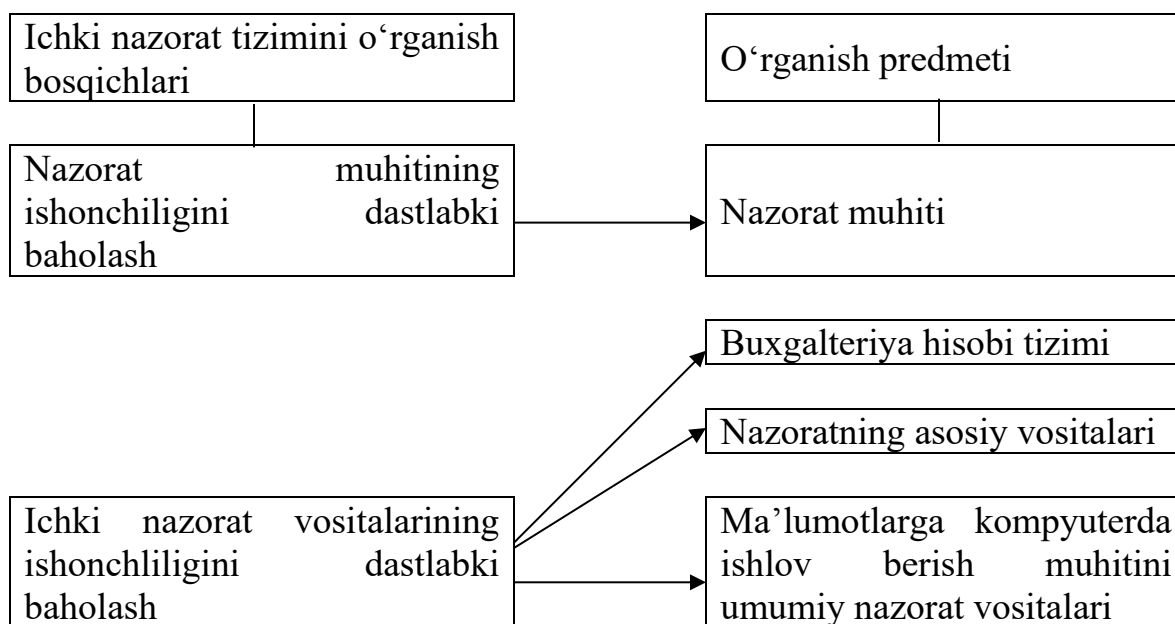
METODOLOGIYA

Nazorat muhitining ishonchliligini xalqaro standartlarga muvofiq baholashning alohida qoidalari normativ-huquqiy hujjatlarda o'z aksini topgan. Audit jarayonida ularning ishonchliligini baholashda tizimli tahlil va konseptual asoslarining ilmiy metodologik apparatini takomillashtirishda muhim ahamiyat kasb etadi. Ilmiy maqolada ko'tarilgan muammoni atroflicha tahlil qilish, tahlil natijalarini tizimlashtirish asosida ilmiy asoslangan xulosa va tavsiyalar ishlab chiqishda induksiya va deduksiya, taqqoslash, adabiyotlar sharhi, miqdor va sifat ko'rsatkichlar hisoblash, maqsadli rivojlantirish kabi usullardan foydalanildi.

TAHLIL VA NATIJALAR

Bizningcha, ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash ikkita bosqichni o'z ichiga olishi lozim:

1. Nazorat muhitining ishonchliligini dastlabki baholash;
2. Ichki nazorat vositalarining ishonchliligini dastlabki baholash, shu jumladan ma'lumotlarga kompyuterda ishlov berish muhitini umumiy nazorat vositalarini o'z ichiga olishi lozim (1-rasm).



1-rasm. Ichki nazorat tizimi ishonchliligini dastlabki baholash bosqichlari [7]

Bosqichlarning mazkur ko'rinish bo'yicha ajratib ko'rsatilishi quyidagilar bilan asoslanadi:

1. nazorat muhitini o'rganish ichki nazorat tizimi bilan umumiy tanishib chiqish bosqichida amalga oshiriladi, nazorat muhitining ishonchliligi esa ichki nazorat muhitining ishonchliligini dastlabki baholash bosqichida baholanadi;

2. "dastlabki baholash bosqichi" deb nomlash keyinchalik "yakuniy baholash bosqichi" o'rin tutishini anglatmaydi, faqat ushbu dastlabki baholash alohida ahamiyatga ega emas, balki ichki nazorat tizimining ishonchliligini umumiy baholashning tarkibiy qismi ekanligini anglatadi;

3. so'nggi texnologik bosqichda - ichki nazorat vositalarini baholashning ishonchliligini tasdiqlash bosqichida - nazorat vositalarining testlari bilan nazorat muhitining ishonchliligi emas, balki ushbu vositalarning ishonchliligining dastlabki bahosi tasdiqlanadi;

4. dastlabki baholash bosqichida nazorat muhitining ishonchliligi baholanadi va u boshqa ko'rib chiqilmaydi, lekin nazorat vositalarini testdan o'tkazish orqali tasdiqlanishni talab qiladi;

5. agar nazorat vositalari ishonchliligining dastlabki bahosi - "past" bo'lsa, u holda auditorlik tekshiruvining so'nggi bosqichiga o'tilmaydi.

Auditor nazorat muhiti to'g'risida rahbariyatning xabardorligini va u tomonidan ichki nazorat vositalariga nisbatan qo'llaniladigan harakatlarni va ichki nazorat tizimining xo'jalik yurituvchi subyekt uchun ahamiyatini baholash uchun yetarli bo'ladigan tasavvurga ega bo'lishi zarur.

Nazorat muhitining ishonchliligini baholash auditorlik riskini aniqlashda hisobga olinishi lozim bo'lgan omillardan biri hisoblanadi.

Nazorat muhitining ishonchliligini baholashning alohida jihatlari ajratib bo'lmaydigan riskka, nazorat vositalari riskiga, audit strategiyasiga, auditorlik tadbirlarini qo'llashning o'ziga xos xususiyatlariga ta'sir ko'rsatishi mumkin.

Umumiy holda, agar auditor nazorat muhiti ishonchliligining bir yoki bir necha omillarni "past" deb baholasa, u holda bu mijozni nazorat qilishning alohida vositalaridan foydalanishning imkoni yo'qligidan dalolat beradi va tekshiruvlar salmog'ini oshirishni talab qiladi, ayni paytda "yuqori" baho auditorga ko'proq ichki nazorat vositalarining ishonchliligiga tayanish va o'z navbatida, tekshiruvlar ulushini pasaytirish imkonini beradi.

Xalqaro audit standarti nazorat muhiti ishonchliligining dastlabki bahosini rejalashtirishning ish hujjatlariga kiruvchi "Nazorat muhitining ishonchlik darajasini baholash" (Overall Control Environment) deb nomlanuvchi alohida hujjat bilan rasmiylashtirishni talab qiladi. Nazorat muhiti ishonchliligining yakuniy bahosi "Auditni rejalashtirishga doir ma'lumotlar" ish hujjatida qayd etiladi. Har bir omilning ishonchliligi o'sha tizim bo'yicha baholanishi mumkin: "past", "o'rtacha" yoki "yuqori". Har bir yo'nalish ham nazorat muhitining yo'nalishiga kiruvchi omillarning qanaqa baholari ustunlik qilishiga qarab uch balli tizim bo'yicha baholanadi. Xususan, agar "Xo'jalik subyektini boshqarish uslubi va asosiy tamoyillari" nazorat muhitining yo'nalishi bo'yicha baholashning 10 ta omilidan oltitasining ishonchliligi "o'rtacha", bittasi "yuqori" va uchitasi "past" deb baholansa, u holda umuman yo'nalishning ishonchliligi "o'rtacha" deb baholanadi. Nazorat muhitining yakuniy bahosi ham yo'nalishlarning qanaqa bahosi ustunlik qilishi asosida "past", "o'rtacha" yoki "yuqori" deb baholanadi. Xususan, agar nazorat muhitining yettita jihatidan to'rttasining ishonchliligi "o'rtacha", ikkitasi "past" va bittasi "yuqori" deb baholansa, umuman nazorat muhitining ishonchliligi "o'rtacha" deb baholanadi.

Xalqaro audit standarti talablariga binoan "nazorat muhitining alohida jihatini tashkil etuvchi har bir omil baholanadi. Agar auditor qaysidir omilning ta'sirini bir xilda baholay olmasa, u holda ikkita bir-biriga yaqin bahoni tanlashi mumkin, masalan: "o'rtacha" va "past". Bunda alohida yo'nalish bo'yicha nazorat muhitining ishonchliligining umumiy bahosi va nazorat muhitining ishonchliligining yakuniy bahosi bir xil bo'lishi kerak, ya'ni bir-biriga yaqin baholar tanlanishiga yo'l qo'yilmaydi" [8].

V.V. Skobara [5] ishlarida faqat ikkita darajadan foydalanish taklif etiladi, bu esa standart talablariga zid keladi. Bundan tashqari, ushbu ishda ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash uchun jadvalni to'ldirish jarayonida olingan ma'lumotlarga ishlov berish tartibi bayon etilmagan.

Biroq, xo'jalik yurituvchi subyektni tekshirish natijalariga ishlov berish tartibi yuqoridagi mualliflar tomonidan taklif etilgan ichki nazorat tizimi holatini baholash uslubiylatining eng muhim elementi hisoblanadi; ijobiy baholarni ko'rib chiqishda ishtirok etuvchi omillarning umumiy soniga foizli nisbati ichki nazorat tizimining ishonchliligini quyidagi shkala bo'yicha baholash uchun baza hisoblanadi: ijobiy

javoblarning 60 foizdan ko‘pi – yuqori; 40 foizdan 60 foizgacha – o‘rta; 40 foizdan kam – past baho.

Ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash bosqichida ichki nazorat tizimining quyidagi omillarini tahlil qilish taklif etiladi: tashkiliy tuzilmasi; majburiyatlar, vakolatlar va javobgarlikni taqsimlash tizimi; kadrlar siyosati; ichki nazorat xizmati tomonidan o‘tkaziladigan tadbirlar; ichki nazorat tizimining mol-mulk, pul mablag‘larining butligini ta‘minlashga yo‘naltirilgan alohida vositalari; hisob registrlari; hisob siyosati; shartnoma majburiyatlari; nazorat muhitining ham, buxgalteriya hisobi tizimining ham elementlarini o‘z ichiga oluvchi, lekin tizimning uchinchi elementi — ichki nazorat vositalarini g‘oyat cheklangan tarzda o‘z ichiga oluvchi ma‘lumotlarga kompyuterda ishlov berish tizimida nazorat vositalari” [9].

Ushbu uslubiyatni qo‘llashning soddaligi, shuningdek ichki nazorat tizimining ishonchliligi va samaradorligining nafaqat sifat, balki miqdoriy baholarining ham mavjudligi bilan ajralib turadi. Biroq mualliflar ichki nazorat tizimi alohida elementlarining ahamiyatini, ularning ustuvorligini hisobga olishmaydi, bu hol umuman ichki nazorat tizimini va xususan nazorat muhitini baholashning uslubiy masalalarini rivojlantirishning maqsadga muvofiqligidan dalolat berib turibdi.

Y.A. Danilevskiy [10] “Ichki nazorat tizimining ishonchliligini baholash testida” ichki nazorat tizimi qismlari va elementlarining ro‘yxatini keltirish hamda ularning ishonchliligini aks ettiruvchi ushbu elementlarning sifat xususiyatlarini qayd etishni tavsiya etadi (2-jadval).

2-jadval

Ichki nazorat tizimi ishonchliligini baholash¹

Ichki nazorat tizimi elementlari	Elementlarning ishonchlik darajasi		
	Past	O‘rta	Yuqori
Boshqaruvning tashkiliy tuzilmasi			
1. Tashkiliy tuzilmaning mijoz faoliyatining hajmi va tavsifiga mosligi	Yomon	O‘rta	Yaxshi
2. Vakolat va javobgarlikning taqsimlanishi	Aniq belgi yo‘q	Qisman belgilangan	Aniq hisobdorlik yo‘nalishi mavjud

Yana shuni ta’kidlash lozimki, mazkur holatda nazorat muhitining ishonchliligini dastlabki baholash jadvalini to‘ldirish ham nazorat vositalarining testlari deb nomlanadi, lekin metodologiya ichki nazorat tizimining ishonchliligini va samaradorligini miqdoriy jihatdan baholash imkonini bermaydi.

Yuqorida bayon etilganlar bizga nazorat muhitining ishonchliligini baholashga nisbatan yondashuvni ishlab chiqish imkonini berdi.

¹ Muallif ishlanmasi

Nazorat muhitining ichki nazorat tizimining ishonchliligiga ta'sirini dastlabki baholash uchun beshta omilni ajratish lozim, ular o'zlarining vazn koeffitsiyentlari bilan birga 3-jadvalda keltirilgan.

3-jadval

Nazorat muhitining ichki nazorat tizimining ishonchliligiga ta'sirini baholash¹

T/r	Omillar nomi	Omillar shartli belgisi	Vazn koeffitsiyenti
1.	Korxonaning boshqaruv tizimi	A ₁	1
2.	Rahbarning kadrlar siyosati	A ₂	1
3.	Korxonaning alohida balansdagi bo'linmasi faoliyati ustidan nazorat	A ₃	1
4.	Moliya-xo'jalik faoliyati natijalarini ichki nazorat tizimi mavjudligi va amal qilishi	A ₄	0,9
5.	Mustaqil ichki nazoratning mavjudligi va amal qilishi	A ₅	1,1

Nazorat muhitining ichki nazorat tizimining ishonchliligiga ta'sirini baholash quyidagi formula bo'yicha amalga oshiriladi:

$$HMI = \frac{\sum_{j=i}^m A_{nm} * B_{nm}}{m} \quad (1)$$

Har bir omil shartli belgiga ega — A_{nm} , bu yerda: p – ichki nazorat tizimi elementining tartib raqami, m – ichki nazorat tizimi elementini tavsiflovchi omilning tartib raqami. Baholashni o'tkazish uchun har bir omilga ular ham harfli-raqamli belgiga ega bo'lgan ball (vazn koeffitsiyenti) beriladi — B_{pt} , bu yerda p – ichki nazorat tizimi elementining tartib raqami, m – ball beriladigan ichki nazorat tizimi elementini tavsiflovchi omilning tartib raqami.

Audit standartlariga [2] muvofiq auditorlik tekshiruvining rejasini ishlab chiqish uchun alohida nazorat vositalari to'g'risida yetarlicha tasavvurga ega bo'lish lozim, shuningdek schyotlarning qoldig'i yoki bir xil xo'jalik operatsiyalarining guruhi bo'yicha qarorlar darajasida nazorat riskini dastlabki baholash amalga oshirilishi kerak. Bunda nazorat tadbirlarini qo'shimcha ravishda o'rganib chiqishning maqsadga muvofiqligini aniqlash uchun zarur bo'lgan ushbu tadbirlarning mavjudligi yoki mavjud emasligi haqidagi bilimlarga biz nazorat muhitini va buxgalteriya hisobi tizimini o'rganib chiqish jarayonida ega bo'ldik.

Alohida nazorat vositalarini o'rganib chiqish yakunlariga ko'ra, xo'jalik yurituvchi subyektda mavjud bo'lib, muntazam ravishda qo'llaniladigan ichki nazorat vositalari alohida tarzda yoki birgalikda sezilarli hisoblangan xatolarni o'z vaqtida

¹ Muallif ishlanmasi

aniqlamasligi va tuzatmasligi va (yoki) bunday xatolarning paydo bo'lishiga to'sqinlik qilmasligi ehtimoli belgilanadi, ya'ni nazorat riski aniqlanadi. Nazorat riski ichki nazorat vositalarining ishonchlilik darajasini tavsiflaydi, ular o'zaro bir-birini to'ldiruvchi kategoriyalar hisoblanadi: ishonchlilikning yuqori darajasiga past risk, ishonchlilikning o'rtacha darajasiga o'rtacha risk, ishonchlilikning past darajasiga yuqori risk mos keladi.

Nazorat muhitining ishonchliligini baholash uslubiyatidan farqli o'laroq, nazorat vositalarining ishonchliligini dastlabki baholash uslubiyati ayrim mutaxassislarning [11] ishlaridan tashqari mavjud manbalarda deyarli uchramaydi.

Agar nazorat faoliyati ishonchliligini dastlabki baholash yakunlariga ko'ra ichki nazoratning ayrim vositalariga ishonish to'g'risida qaror qabul qilinsa, ya'ni ular ishonchliligining dastlabki bahosi "past" bahodan farq qilsa, u holda moliyaviy hisobotning modda va ko'rsatkichlarini tekshirish jarayonida nazorat vositalarini testdan o'tkazish deb nomlanuvchi baholashning ishonchliligini tasdiqlash yuzasidan maxsus tadbirlar amalga oshiriladi.

Shunday qilib, mazkur bosqichning maqsadi testdan o'tkazish mumkin bo'lgan moliyaviy hisobotning modda va ko'rsatkichlarini aniqlashdan iborat.

Bunday ko'rsatma ichki nazorat vositalarining ishonchliligini mavhum baholashga yo'l qo'yib bo'lmaydi, baholash moliyaviy hisobotning muayyan moddalari bo'yicha amalga oshirilishi lozim degan fikrimizning qo'shimcha tasdig'i hisoblanadi.

O'z navbatida, alohida nazorat vositalarining ishonchliligini dastlabki baholash; subyekt faoliyatining jarayonlari deb nomlanuvchi nazorat tadbirlari bilan o'zaro bog'langan xo'jalik operatsiyalarini aniqlash; xo'jalik subyekt faoliyatining muayyan jarayonlariga xos bo'lgan nazorat vositalarining ishonchliligini dastlabki baholash bosqichini amalga oshirish dasturini tuzishni alohida bosqichga ajratish mutlaqo to'g'ri hisoblanadi.

Shunday qilib, ichki nazorat tizimini baholashning ushbu bosqichi uchun subyekt faoliyatining jarayon tushunchasi asosiy tushuncha hisoblanadi.

Nazorat boshqaruvning umumiy tizim funksiyalari jumlasiga kiradi, shuning uchun buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini o'rganish qoidalarini ishlab chiqishga boshqaruv tizimlarini barpo etishda qo'llaniladigan yondashuvlarni moslashtirish maqsadga muvofiq hisoblanadi. Tizimli yondashuv nafaqat audit maqsadiga erishishda buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini o'rganishning rolini aniqlashni, balki ichki nazorat vositalarini o'rganish qoidalarini ishlab chiqishda buxgalteriya hisobi bo'yicha qoidalarda belgilangan talablarni qo'llash uchun ushbu tizimlar o'rtasidagi o'zaro bog'liqlikni hisobga olishni nazarda tutadi. Tadqiqotimizning birinchi bobida asoslanganidek, xo'jalik operatsiyasi ichki nazorat vositalarini o'rganish va baholash uslubini yaratishga nisbatan tizimli yondashuvning asosi hisoblanadi. Bir xil xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya hisobi schyotlarida umumlashtirish chog'ida moliyaviy hisobotning moddalari shakllanadi.

Xorijiy mutaxassislarning fikriga ko'ra, "auditorlik tekshiruvi jarayonida o'rganiladigan ichki nazorat tizimiga nisbatan yondashuv shartli ravishda barcha

xo‘jalik operatsiyalarini ularga bo‘lish mumkin bo‘lgan va xo‘jalik subyekt rahbari tomonidan belgilangan barcha nazorat tadbirlari ularga amal qiladigan “ishbilarmonlik faolligi jarayonlari”ning mavjud bo‘lishini nazarda tutadi” [4]. Har bir jarayon xo‘jalik operatsiyalarining subyekt faoliyatining muayyan turlariga bog‘liq bo‘lgan bir necha xillarini o‘z ichiga oladi. Xo‘jalik operatsiyalarini jarayonlarga bo‘lishning asosida, mutaxassislarning fikricha, nazoratning turli tadbirlari va amallarini qo‘llash tamoyili yotadi.

R.Adams nazoratning quyidagi “asosiy funksional sohalarini” ajratadi: “sotish va debitorlik qarzlari; ta‘minot va kreditorlik qarzlari; to‘lovlar va kassaga pul mablag‘lari tushumi; xodimlar bilan ish haqi bo‘yicha hisob-kitoblar; asosiy vositalar va zahiralalar” [13]. F.L.Defliz va boshqalar auditorlik tekshiruvini o‘tkazish uchun subyekt faoliyatining boshqacha jarayonlarini ajratadilar: “daromad olish jarayoni – mahsulot (ish, xizmat)larni sotishni nazarda tutuvchi xo‘jalik operatsiyalarining yig‘indisi; ta‘minot jarayoni – sotib olish va to‘lovlarni amalga oshirishni nazarda tutuvchi xo‘jalik operatsiyalarining yig‘indisi; ishlab chiqarish jarayoni — mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarishni nazarda tutuvchi xo‘jalik operatsiyalarining yig‘indisi” [12]. D.K.Robertson esa subyekt moliyaviy-xo‘jalik faoliyatining beshta jarayonini ajratadi – daromadlar olish jarayoni, ta‘minot va sarflash jarayoni, ishlab chiqarish jarayoni, ish haqi bo‘yicha mablag‘lar harakati jarayoni va moliya-investitsiya jarayoni. Uning fikriga ko‘ra, “jarayonlar bo‘yicha buxgalteriya hisobi schyotlarini tashkil etish g‘oyasi shundan iboratki, odatda barcha ushbu schyotlarga daxldor bo‘lgan operatsiyalar bilan bog‘liq schyotlar guruhlanadi, shuningdek har bir schyotni go‘yo u o‘z o‘zicha mavjuddek tekshirgandan ko‘ra tadbirlarni muvofiqlashtirgan holda bunday o‘zaro bog‘liq schyotlarni tekshirish osonroq” [14].

Biz ko‘proq F.L. Defliz va boshqalar ishlarida ifodalangan nuqtayi nazarga qo‘shilamiz, chunki auditorlik tekshiruv jarayonida maqsadlar uchun xo‘jalik subyekt faoliyatining muayyan jarayoni buxgalteriya hisobining muayyan schyotlarining yig‘indisi sifatida o‘z o‘zidan emas, balki unda nazoratning muayyan vositalarini muntazam ravishda qo‘llash nuqtayi nazaridan qiziqish uyg‘otadi. Aynan shuning uchun ham “hisobotning odatda operatsiyalar jarayonlari bo‘yicha emas, balki muhimlik nuqtayi nazaridan tekshiruvlar yordamida tekshiriladigan moliyaviy schyotlarini audit qilish amallarini ajratadilar”. Ularning ta‘kidlashlaricha, buxgalteriya hisobida kamida “schyotlarning auditor ular uchun odatda nazorat testlari strategiyasini qo‘llamaydigan ikkita guruhi mavjud: naqd pullar va mol-mulk, binolar va jihozlar” [12]. Buxgalteriya hisobining bunday schyotlari jumlasiga xorijiy mutaxassislarning ularga nisbatan ichki nazorat vositalarini o‘rganish va baholash usullarini qo‘llamagan holda quyidagilarni kiritadilar: “naqd pullar, asosiy vositalar, moliyaviy qo‘yilmalar, kelgusi davr xarajatlari, byudjet bilan hisob-kitoblar, mablag‘lar hisobini yuritish schyotlari, kreditlar va qarzlari” [12]. Shunga o‘xshash qoidalar mamlakatimiz va Rossiya olimlari orasida ham amal qiladi – “kassa, bankdagi hisob-kitob, valyuta va boshqa schyotlar bo‘yicha operatsiyalar, ta‘sischilar bilan hisob-kitoblar va ayrim boshqa operatsiyalar” [15] faqat yoppasiga usul bilan tekshiriladi.

XULOSA VA TAKLIFLAR

Shunday qilib, buxgalteriya hisobi schyotlarini korrespondensiyalash orqali aks ettiriladigan alohida xo‘jalik operatsiyalarini tekshirish hali xo‘jalik operatsiyalari jarayonini o‘rganishni o‘zida namoyon etmaydi.

Alohida nazorat vositalarining ishonchliligini dastlabki baholash uchun, birinchi galda, auditorlik tekshiruvi jarayonida o‘rganilishi lozim bo‘lgan jarayonlar tarkibini va har bir jarayonga taalluqli bo‘lgan xo‘jalik operatsiyalari tarkibini aniqlash zarur. Auditorlik tekshiruvini o‘tkazish maqsadida xo‘jalik operatsiyalarining yig‘indisini jarayonga birlashtirish uchun nima asos hisoblanadi? Ta’rifga ko‘ra, “Jarayon rivojlanishning tugallangan doirasini yoki qandaydir vaqt oralig‘i mobaynidagi tugallangan natijani hosil qiluvchi o‘zaro bog‘liq hodisalar, jarayonlar, ishlar yig‘indisini o‘zida namoyon etadi” [16].

Moddiy ta’minot jarayoni har bir xo‘jalik subyekting faoliyatida qatnashadi, ishlab chiqarish yoki qurilish korxonasida – bu ulardan tayyor mahsulot ishlab chiqariladigan xom ashyo, materiallar, butlovchi mahsulotlar ta’minoti; savdoda – bu keyingi sotish uchun tovarlar ta’minoti; xizmatlar ko‘rsatuvchi korxonalarda – bu materiallar va xo‘jalik buyumlari ta’minoti.

Ishlab chiqarish jarayoni xo‘jalik subyekti faoliyatidagi eng o‘ziga xos jarayon hisoblanadi. Agar mehnat operatsiyalarining mazmuni moliyaviy hisobotning ishonchliligiga ta’sir ko‘rsatmasa, mazkur jarayon, xususan, savdo, xizmat ko‘rsatuvchi, qimmatli qog‘ozlar bozorining professional ishtirokchilari hisoblangan subyektlarda umuman bo‘lmasligi ham mumkin.

Moliyaviy natijalar jarayoni eng chuqur o‘rganib chiqilgan hamda ilmiy va amaliy adabiyotlarda keng yoritilgan jarayon hisoblanadi. Mazkur jarayonga xos bo‘lgan nazorat amallarining tarkibi bizning [9] ishlarimizda yoritilgan. Ushbu jarayonga nisbatan bunday qiziqish uchun iqtisodiy asoslar mavjud, chunki moliyaviy natijalar jarayoni barcha xo‘jalik subyektlarida qatnashadi, ayni paytda boshqa jarayonlar qatnashmasligi ham mumkin. Bundan tashqari, ularning mazmuni xo‘jalik subyekti faoliyatining turiga qarab turlicha bo‘lishi mumkin.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO‘YXATI

1. Сборник международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. – Алматы, 2007. С. 452.
2. 12-сон "Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш" номли АФМС. 26-банд. Ўз.Р. Адлия вазирлигида 2007 йил 12 апрелда 1673-сон билан рўйхатга олинган; Правило аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита". п. 5.1. Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 25.12.96г.
3. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М. и др. Аудит: Учеб. пособие. - 2-е изд. перераб. и доп. - М.: Издательский дом ФБК-ПРЕСС, 2002. – С. 139, Скобара В.В. Аудит. Методология и организация. - М.: Дело и сервис, 1998. – С. 89, Суйц

В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой. - М.: ИНФРА-М, 2002. – С. 121.

4. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник. - М.: Финстатинформ, 2001. –С. 42-49.

5. Скобара В.В. Аудит. Методология и организация. - М.: Дело и сервис, 1998. –С. 195-198.

6. 12-сон "Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш" номли АФМС. 8- банд. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида 2007 йил 12 апрелда 1673-сон билан рўйхатга олинган. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита". Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 25.12.96. – п. 2.4.

7. Илхамов Ш.И. Аудит (1-қисм) Дарслик. Т.: Иқтисодиёт, 2018й.

8. Международные стандарты аудита. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров. - М.: МЦРБУ, 2001.

9. Илхамов Ш.И. Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологиясини такомиллаштириш. И.ф.д. дисс. автореферати. Т.: Тошкент молия институти, 2018й.

10. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М. и др. Аудит: Учеб. пособие. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.

11. Макарова Л.Г. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций. - Автореф. дисс. ... д.э.н. - М., МГУ, 2001. – 48 с; Назарова М.А. Анализ и оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита. - Автореф. дисс. ... к.э.н. - М.: МГУ, 2002.–24 с; Сотникова Л.В. Методология оценки внутреннего контроля в ходе аудита. - Автореф. дисс. ... д.э.н. - М.: МГУ, 2003.–48 с.

12. Илхамов Ш.И. Амалий аудит (Дарслик). Т.: Иқтисодиёт, 2018й.

13. Адамс Р. Аудит. - М.: ЮНИТИ, 1995. - С.135.

14. Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. - М.: КПМГ, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. - С.124.

15. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. Т.: -2003.- Б. 245.; Аудит. 1-2 жилд. Дарслик. М.М. Тулаходжаева ва Ш.И.Илхамов умумий таҳририда тайёрланган. Т.: Норма, 2008.- Б. 167.; Аудит: Учебник. В.И. Подольский, Г.Б. Поляк и др. - М.: ЮНИТИ, 2008. – С. 216.

16. Большой экономический словарь. Под ред. А.Н.Азрилияна. - 2-е изд., доп. и перераб. - М.: Институт новой экономики, 1997. – С. 401.