

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ
ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**



**ТОШКЕНТ
ДАВЛАТ
ИҚТИСОДИЁТ
УНИВЕРСИТЕТИ**

**“ХАЛҚАРО МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ СТАНДАРТЛАРИГА
ЎТИШ ВА ХАЛҚАРО ТАЖРИБАНИ ЎЗБЕКИСТОНДА
ҚўЛЛАШНИНГ ДОЛЗАРБ МАСАЛАЛАРИ”**

**мавзусидаги
халқаро илмий - амалий анжуман
мақолалар тўплами**



ТОШКЕНТ – “ИҚТИСОДИЁТ” 2022

(2007). Integrating Central Asia into the World Economy: The Role of Energy and Transport Infrastructure.

Эшонқўлов Акмал Қудратович
Бухгалтерия ҳисоби ва аудит
кафедраси ассистенти
Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти,
Илҳамов Ш.И.
ТДИУ Бухгалтерия ҳисоби
кафедраси профессори (DSc)

Рақамли иқтисодиёт шароитида назорат муҳитини халқаро стандартларга мувофиқ баҳолаш

Evaluation of the scope of control in accordance with international standards in the conditions of the digital economy

Мақолада аудит жараёнида назорат муҳитининг ишончилигини халқаро стандартларга мувофиқ баҳолашнинг методлогик жиҳатлари ёритилган.

Калит сўзлар: аудит, ички назорат, халқаро стандартлар, назорат муҳити, назорат воситалари, бухгалтерия ҳисоби тизими.

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.

Агар аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини умумий ўрганиш натижалари бўйича ўзининг иш фаолиятида ички назорат тизимига таяниши мумкинлиги тўғрисида қарор қабул қилса, бу ҳолда у, халқаро аудит стандарти [1] га мувофиқ назорат муҳити ва назорат фаолиятининг ишончилигини дастлабки баҳолашни амалга ошириши лозим. Аудит амалиётига мувофиқ, ушбу мақсадлар учун бир босқич назарда тутилган – ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолаш [2].

Бироқ баҳолаш жараёнини назорат муҳити ва назорат воситаларининг ишончилигини баҳолашдан иборат иккита босқичга бўлиш ҳам услубий, ҳам ташкилий жиҳатдан шартланган: назорат муҳити умуман хўжалик субъектини тавсифлайди, назорат воситалари эса ҳар бир хўжалик жараёни, хўжалик операциялари учун хосдир.

Мутахассислар томонидан таклиф этилаётган методологиянинг аксарияти фақатгина назорат муҳитини баҳолашга нисбатан ёндашувларни тадқиқ этишга бағишланган, айти пайтда ички назорат воситаларини тадқиқ этишга нисбатан ёндашувлар умуман кўриб чиқилмайди, ёки юзаки кўриб чиқилади. Деярли

кўпчилик мутахассислар [3] ички назорат тизимини тадқиқ этишнинг иккита босқичи - ички назорат тизимини ўрганиш босқичи ва назорат воситаларининг самарасизлик рискинни баҳолаш босқичини бирлаштирадilar.

Назорат муҳитининг ҳолатини баҳолаш методологиясидан бири Л.В.Сотникова [4] томонидан таклиф этилган. У назорат муҳитига таъсир этувчи омилларни баҳолаш деб номланган бўлиб, омил хусусиятларини ажратган ҳолда баҳолашнинг 7 та йўналиш бўйича 49 та мезонини ўз ичига олади. Бироқ, методология назорат муҳитининг ҳолатини сон ёки фоиз ифодасида баҳолаш имконини бермайди. В.В.Скобара [5] ички назоратни баҳолаш учун уларни фақат ижобий (“Ҳа”) ёки салбий (“Йўқ”) жавоб шаклида баҳолаш мумкин бўлган ички назорат тизимининг таркиби, ташкил этиш, фаолият кўрсатиши ва бошқа хусусиятлари тўғрисида 24 та саволни ўзида мужассамлаштирган саволнома жадвалидан фойдаланишни таклиф этади.

Айни пайтда, “аудиторлик ташкилоти ички назорат тизимининг ишончлилиги ва самарадорлигини умумий ва алоҳида баҳолашда қуйидаги даражалардан фойдаланади: “юқори”, “ўрта”, “паст”” [2].

Назорат муҳитининг ишончлилигини халқаро стандартларга мувофиқ баҳолашнинг алоҳида қоидалари норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда ўз аксини топган. Аудит жараёнида уларнинг ишончлилигини баҳолашда тизимли таҳлил ва концептуал асосларининг илмий методологик аппаратини такомиллаштиришда муҳим аҳамият касб этади.

Илмий мақолада кўтарилган муаммони атлофлича таҳлил қилиш, таҳлил натижаларини тизимлаштириш асосида илмий асосланган хулоса ва тавсиялар ишлаб чиқишда индукция ва дедукция, таққослаш, адабиётлар шарҳи, миқдор ва сифат кўрсаткичлар ҳисоблаш, мақсадли ривожлантириш каби усуллардан фойдаланилди.

Бизнингча, ички назорат тизимининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш иккита босқични: 1) назорат муҳитининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш; 2) ички назорат воситаларининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш, шу жумладан маълумотларга компьютерда ишлов бериш муҳитини умумий назорат воситаларини ўз ичига олиши лозим.

Босқичларнинг мазкур кўриниш бўйича ажратиб кўрсатилиши қуйидагилар билан асосланади: 1) назорат муҳитини ўрганиш ички назорат тизими билан умумий танишиб чиқиш босқичида амалга оширилади, назорат муҳитининг ишончлилиги эса ички назорат муҳитининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш босқичида баҳоланади; 2) “дастлабки баҳолаш босқичи” деб номлаш кейинчалик “якуний баҳолаш босқичи” ўрин тутишини аниқлатмайди, фақат ушбу дастлабки баҳолаш алоҳида аҳамиятга эга эмас, балки ички назорат тизимининг ишончлилигини умумий баҳолашнинг таркибий қисми эканлигини аниқлатади; 3) сўнгги технологик босқичда-ички назорат воситаларини баҳолашнинг ишончлилигини тасдиқлаш босқичида - назорат воситаларининг тестлари билан назорат муҳитининг ишончлилиги эмас, балки ушбу воситаларнинг ишончлилигининг дастлабки баҳоси тасдиқланади; 4) дастлабки баҳолаш босқичида назорат муҳитининг ишончлилиги баҳоланади ва у бошқа

кўриб чиқилмайди, лекин назорат воситаларини тестдан ўтказиш орқали тасдиқланишни талаб қилади; 5) агар назорат воситалари ишончилигининг дастлабки баҳоси – “паст” бўлса, у ҳолда аудиторлик текширувининг сўнгги босқичига ўтилмайди.

Аудитор назорат муҳити тўғрисида раҳбариятнинг хабардорлигини ва у томонидан ички назорат воситаларига нисбатан қўлланиладиган ҳаракатларни ва ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект учун аҳамиятини баҳолаш учун етарли бўладиган тасаввурга эга бўлиши зарур.

Назорат муҳитининг ишончилигини баҳолаш аудиторлик рискин аниқлашда ҳисобга олиниши лозим бўлган омиллардан бири ҳисобланади.

Назорат муҳитининг ишончилигини баҳолашнинг алоҳида жиҳатлари ажратиб бўлмайдиган рискга, назорат воситалари рискга, аудит стратегиясига, аудиторлик тадбирларини қўллашнинг ўзига хос хусусиятларига таъсир кўрсатиши мумкин.

Умумий ҳолда, агар аудитор назорат муҳити ишончилигининг бир ёки бир неча омилларни “паст” деб баҳоласа, у ҳолда бу миқдор назорат қилишнинг алоҳида воситаларидан фойдаланишнинг имкони йўқлигидан далолат беради ва текширувлар салмоғини оширишни талаб қилади, айни пайтда “юқори” баҳо аудиторга кўпроқ ички назорат воситаларининг ишончилигига таяниш ва ўз навбатида, текширувлар улушини пасайтириш имконини беради.

Халқаро аудит стандарти назорат муҳити ишончилигининг дастлабки баҳосини режалаштиришнинг иш ҳужжатларига кирувчи “Назорат муҳитининг ишончилик даражасини баҳолаш” (Overall Control Environment) деб номланувчи алоҳида ҳужжат билан расмийлаштиришни талаб қилади. Назорат муҳити ишончилигининг якуний баҳоси “Аудитни режалаштиришга доир маълумотлар” иш ҳужжатида қайд этилади.

Халқаро аудит стандарти талабларига биноан “назорат муҳитининг алоҳида жиҳатини ташкил этувчи ҳар бир омил баҳоланади. Агар аудитор қайсидир омилнинг таъсирини бир хилда баҳолай олмаса, у ҳолда иккита бир-бирига яқин баҳони танлаши мумкин, масалан: “ўртача” ва “паст”. Бунда алоҳида йўналиш бўйича назорат муҳити ишончилигининг умумий баҳоси ва назорат муҳити ишончилигининг якуний баҳоси бир хил бўлиши керак, яъни бир-бирига яқин баҳолар танланишига йўл қўйилмайди” [6].

В.В. Скобара [5] ишларида фақат иккита даражадан фойдаланиш таклиф этилади, бу эса стандарт талабларига зид келади. Бундан ташқари, ушбу ишда ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолаш учун жадвални тўлдириш жараёнида олинган маълумотларга ишлов бериш тартиби баён этилмаган.

Назорат муҳитининг ишончилигини баҳолаш услубиятидан фарқли ўлароқ назорат воситаларининг ишончилигини дастлабки баҳолаш услубияти айрим мутахассисларнинг [9] ишларидан ташқари мавжуд манбаларда деярли учрамайди.

Агар назорат фаолияти ишончилигини дастлабки баҳолаш якунларига

кўра ички назоратнинг айрим воситаларига ишониш тўғрисида қарор қабул қилинса, яъни улар ишончилигининг дастлабки баҳоси “паст” баҳодан фарқ қилса, у ҳолда молиявий ҳисоботнинг модда ва кўрсаткичларини текшириш жараёнида назорат воситаларини тестдан ўтказиш деб номланувчи баҳолашнинг ишончилигини тасдиқлаш юзасидан махсус тадбирлар амалга оширилади.

Назорат бошқарувнинг умумий тизим функциялари жумласига киради, шунинг учун бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини ўрганиш қоидаларини ишлаб чиқишга бошқарув тизимларини барпо этишда қўлланиладиган ёндашувларни мослаштириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Тизимли ёндашув нафақат аудит мақсадига эришишда бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини ўрганишнинг ролини аниқлашни, балки ички назорат воситаларини ўрганиш қоидаларини ишлаб чиқишда бухгалтерия ҳисоби бўйича қоидаларда белгиланган талабларни қўллаш учун ушбу тизимлар ўртасидаги ўзаро боғлиқликни ҳисобга олишни назарда тутди. Хўжалик операцияси ички назорат воситаларини ўрганиш ва баҳолаш услубини яратишга нисбатан тизимли ёндашувнинг асоси ҳисобланади. Бир хил хўжалик операцияларини бухгалтерия ҳисоби счётларида умумлаштириш чоғида молиявий ҳисоботнинг моддалари шаклланади.

Россиялик мутахассиснинг фикрига кўра, “аудиторлик текшируви жараёнида ўрганиладиган ички назорат тизимига нисбатан ёндашув шартли равишда барча хўжалик операцияларини уларга бўлиш мумкин бўлган ва хўжалик субъект раҳбари томонидан белгиланган барча назорат тадбирлари уларга амал қиладиган “ишбилармонлик фаоллиги жараёнлари”нинг мавжуд бўлишини назарда тутди” [4, С.157].

Р.Адамс назоратнинг қуйидаги “асосий функционал соҳаларини” ажратади: “сотиш ва дебиторлик қарзлари; таъминот ва кредиторлик қарзлари; тўловлар ва кассага пул маблағлари тушуми; ходимлар билан иш ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар; асосий воситалар ва заҳиралар” [11]. Ф.Л.Дефлиз ва бошқалар аудиторлик текширувини ўтказиш учун субъект фаолиятининг бошқача жараёнларини ажратадилар: “даромад олиш жараёни – маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишни назарда тутувчи хўжалик операцияларининг йиғиндиси; таъминот жараёни – сотиб олиш ва тўловларни амалга оширишни назарда тутувчи хўжалик операцияларининг йиғиндиси; ишлаб чиқариш жараёни - маҳсулот (иш, хизмат) ларни ишлаб чиқаришни назарда тутувчи хўжалик операцияларининг йиғиндиси” [10, С.158]. Д.К.Робертсон эса субъект молиявий-хўжалик фаолиятининг бешта жараёнини ажратади – даромадлар олиш жараёни, таъминот ва сарфлаш жараёни, ишлаб чиқариш жараёни, иш ҳақи бўйича маблағлар ҳаракати жараёни ва молия-инвестиция жараёни. Унинг фикрига кўра, “жараёнлар бўйича бухгалтерия ҳисоби счётларини ташкил этиш ғояси шундан иборатки, одатда барча ушбу счётларга дахлдор бўлган операциялар билан боғлиқ счётлар гуруҳланади, шунингдек ҳар бир счётни гўё у ўз ўзича мавжуддек текширгандан кўра тадбирларни мувофиқлаштирган ҳолда бундай ўзаро боғлиқ счётларни текшириш осонроқ” [12].

Биз кўпроқ Ф.Л. Дефлиз ва бошқалар ишларида ифодаланган нуқтаи назарга қўшиламиз, чунки аудиторлик текшируви жараёнида мақсадлар учун хўжалик субъект фаолиятининг муайян жараёни бухгалтерия ҳисобининг муайян счётларининг йиғиндиси сифатида ўз ўзидан эмас, балки унда назоратнинг муайян воситаларини мунтазам равишда қўллаш нуқтаи назаридан қизиқиш уйғотади. Уларнинг таъкидлашларича, бухгалтерия ҳисобида камида “счётларнинг аудитор улар учун одатда назорат тестлари стратегиясини қўлламайдиган иккита гуруҳи мавжуд: нақд пуллар ва мол-мулк, бинолар ва жиҳозлар”. Бухгалтерия ҳисобининг бундай счётлари жумласига хорижий мутахассислар уларга нисбатан ички назорат воситаларини ўрганиш ва баҳолаш усулларини қўлламаган ҳолда қуйидагиларни киритадилар: “нақд пуллар, асосий воситалар, молиявий қўйилмалар, келгуси давр харажатлари, бюджет билан ҳисоб-китоблар, маблағлар ҳисобини юритиш счётлари, кредитлар ва қарзлар” [12]. Шунга ўхшаш қоидалар мамлакатимиз ва Россия олимлари орасида ҳам амал қилади – “касса, банкдаги ҳисоб-китоб, валюта ва бошқа счётлар бўйича операциялар, таъсисчилар билан ҳисоб-китоблар ва айрим бошқа операциялар” [13] фақат ёппасига усул билан текширилади.

Шундай қилиб, бухгалтерия ҳисоби счётларини корреспонденциялаш орқали акс эттириладиган алоҳида хўжалик операцияларини текшириш ҳали хўжалик операциялари жараёнини ўрганишни ўзида намоён этмайди.

Алоҳида назорат воситаларининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш учун, биринчи галда, аудиторлик текшируви жараёнида ўрганилиши лозим бўлган жараёнлар таркибини ва ҳар бир жараёнга тааллуқли бўлган хўжалик операциялари таркибини аниқлаш зарур. Аудиторлик текширувини ўтказиш мақсадида хўжалик операцияларининг йиғиндисини жараёнга бирлаштириш учун нима асос ҳисобланади? Таърифга кўра, “Жараён ривожланишнинг тугалланган доирасини ёки қандайдир вақт оралиғи мобайнидаги тугалланган натижани ҳосил қилувчи ўзаро боғлиқ ҳодисалар, жараёнлар, ишлар йиғиндисини ўзида намоён этади” [14].

Моддий таъминот жараёни ҳар бир хўжалик субъектининг фаолиятида қатнашади, ишлаб чиқариш ёки қурилиш корхонасида – бу улардан тайёр маҳсулот ишлаб чиқариладиган хом ашё, материаллар, бутловчи маҳсулотлар таъминоти; савдода – бу кейинги сотиш учун товарлар таъминоти; хизматлар кўрсатувчи корхоналарда – бу материаллар ва хўжалик буюмлари таъминоти.

Ишлаб чиқариш жараёни хўжалик субъекти фаолиятидаги энг ўзига хос жараён ҳисобланади. Агар меҳнат операцияларининг мазмуни молиявий ҳисоботнинг ишончлилигига таъсир кўрсатмаса, мазкур жараён, хусусан, савдо, хизмат кўрсатувчи, қимматли қоғозлар бозорининг профессионал иштирокчилари ҳисобланган субъектларда умуман бўлмаслиги ҳам мумкин.

Молиявий натижалар жараёни энг чуқур ўрганиб чиқилган ҳамда илмий ва амалий адабиётларда кенг ёритилган жараён ҳисобланади. Мазкур жараёнга хос бўлган назорат амалларининг таркиби бизнинг [7] ишларимизда ёритилган. Ушбу жараёнга нисбатан бундай қизиқиш учун иқтисодий асослар мавжуд, чунки молиявий натижалар жараёни барча хўжалик субъектларида қатнашади,

айни пайтда бошқа жараёнлар қатнашмаслиги ҳам мумкин. Бундан ташқари, уларнинг мазмуни хўжалик субъекти фаолиятининг турига қараб турлича бўлиши мумкин.

Фойдаланилган адабиётлар

1. Сборник международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. – Алматы, 2007. С. 452.
2. Илхамов Ш.И. Аудит (1-қисм) Дарслик. Т.: Иқтисодиёт, 2018й.
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. Международные стандарты аудита. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров. - М.: МЦРБУ, 2001.
7. Илхамов Ш.И. Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологиясини такомиллаштириш. И.ф.д. дисс. автореферати. Т.: Тошкент молия институти, 2018 й.
8. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М. и др. Аудит: Учеб. пособие. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
9. 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.
10. Илхамов Ш.И. Амалий аудит (Дарслик). Т.: Иқтисодиёт, 2018й.
11. Адамс Р. Аудит. - М.: ЮНИТИ, 1995. - С.135.
12. Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. - М.: КППМГ, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. – С.124.
13. 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.
14. Большой экономический словарь. Под ред. А.Н.Азрилияна. - 2-е изд., доп. и перераб. - М.: Институт новой экономики, 1997. – С. 401.