

**К.Б. АХМЕДЖАНОВ**

**ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА  
ИЧКИ АУДИТ МЕТОДОЛОГИЯСИНИ  
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**



**ТОШКЕНТ**

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ  
ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ  
ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ**

**К.Б.АХМЕДЖАНОВ**

**ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА  
ИЧКИ АУДИТ МЕТОДОЛОГИЯСИНИ  
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

*Монография*

**ТОШКЕНТ – 2016**

**УЎК:371.124**

**КБК 65.053**

**A-90**

**A-90 К.Б.Ахмеджанов. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштирини. Монография. –Т.: «Fan va texnologiya», 2016, 208 бет.**

**ISBN 978-9943-4683-3-7**

Ушбу монография Давлат илмий техника дастурининг ИОТ-2016-1-89 «Ўзбекистонда ички аудитни ўтказиш услубиётини такомиллаштиришнинг инновацион механизмлари» номли инновацион лойиҳаси асосида бажарилган.

Монографияда иктисодиётни модернизациялаш шароитида ички аудит тизими, ташкилий тузилиши ва функцияси назарий ва амалий жиҳатдан тадқиқ этилиб, бозор муносабатлари ривожланган давлатлардаги ички аудитнинг илғор тажрибаларини ўрганиш ва уларни республикамиз иктисодиётига татбиқ этиш бўйича фикр-мулоҳазалар ёритилган.

Шунингдек, монографияда хўжалик юритувчи субъектларда ички аудитни ташкил этиш ва фаолият самарадорлигини ошириш имконини берувчи ички аудит методологиясини такомиллаштириш бўйича ишлаб чиқилган илмий-амалий таклиф ва тавсиялар ўз ифодасини топган.

Монография мазкур йўналиш бўйича изланиш олиб бораётган илмий тадқиқотчилар, профессор-ўқитувчилар ва мутахассислар, олий ўқув юртларининг бакалаврият ва магистратура талабалари учун мўлжалланган.

**УЎК:371.124**

**КБК 65.053**

**Масъул муҳаррир: Н.Ф. Каримов – и.ф.д.**

**Тақризчилар:**

**Б.А. Хасанов – и.ф.д., проф.;**

**А.А. Каримов – и.ф.д., проф.**

*Тошкент давлат иқтисодиёт университети Кенгашининг  
2016 йил 1 февралдаги қарорига биноан нашр этилди.*

**ISBN 978-9943-4683-3-7**

© «Fan va texnologiya» нашриётн, 2016.

## КИРИШ

Ўзбекистонда жаҳон иқтисодиётига жадал суръатлар билан интеграциялашаётган ҳозирги даврда халқаро молиявий ҳисоботлар ва аудит стандартларига ўтиш масалаларига алоҳида эътибор қаратилмоқда. Ички аудит хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини бошқаришда, мавжуд молиявий ресурс ва асосий капиталдан самарали фойдаланишда, барқарор ўсиш истикболларини белгилаб беришда кўплаб афзалликларга эга бўлиб, бошқарув қарорларини қабул қилиш самарадорлигини таъминлайди. Бу эса, ўз навбатида, хўжалик юритувчи субъектлар иқтисодий фаолиятини такомиллаштириш орқали мамлакат макроиқтисодий кўрсаткичларига ижобий таъсир кўрсатиш имконини беради.

Мамлакатимизда ички аудит институти фаолиятини янада такомиллаштириш зарурати Президентимиз И.А.Каримов таъкидлаганидек «Аллақачон ўз умрини ўтаб бўлган, бошқарувнинг совет даврига хос эски ва яроқсиз режали-таксимот тизими ва лавозимлар номенклатурасидан катъий воз кечишимиз, бозор иқтисодиёти талабларига жавоб берадиган тижорат директори, молия директори, миқозлар билан ишлаш ва харидлар бўйича лойиҳа менежери ва бошқа янги лавозимларни халқаро амалиётга мос равишда, уларнинг мансаб мажбурияти ва вазифаларини аниқ белгилаган ҳолда, кенг жорий этиш»<sup>1</sup> вазифалари орқали ҳам намоён бўлади.

Таъкидлаш жоизки, жаҳон иқтисодиётининг самарали амал қилишида ички аудит тизими муҳим институтлардан бири ҳисобланади. Мазкур фаолиятни ривожлантириш ва қўллаб-қувватлаш вазифалари халқаро профессионал ассоциация, яъни Халқаро ички аудиторлар институти (The Institute of Internal Auditors, IIA) томонидан амалга оширилади. Ушбу халқаро ташкилот «150 дан ортиқ давлатларнинг аудиторлик фаолиятини тартибга солиш

---

<sup>1</sup> Каримов И.А. 2015 йилда иқтисодиётимизда туб таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, модернизация ва диверсификация жараёнларини изчил давом эттириш ҳисобидан хусусий мулк ва хусусий тадбиркорликка кенг йўл очиб бериш – устувор вазифамиздир. Мамлакатимизни 2014 йилда иқтимоий-иқтисодий ривожлантириш якуналари ва 2015 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маъруза. – Т.: Ўзбекистон, 2015. – Б.33.

жараёнида фаол иштирок этувчи жамоатчилик ташкилотлари, шу билан бирга ички аудит соҳасида банд бўлган 180 мингдан ортиқ аъзоларини бирлаштиради»<sup>2</sup>.

Халқаро амалиётда ички аудит институти раҳбарлигида профессионал сертификатлаш соҳасида қуйидаги 5 та йўналишда ички аудит жаҳонда етакчи ҳисобланиб, улар ўз ичига «Дипломли ички аудит», «Риск менежментини баҳолаш бўйича дипломли мутахассис» (Certification in Risk Management Assurance), «Молия ташкилотлари дипломли аудитори» (Certified Financial Services Auditor), «Ҳукумат ташкилотлари дипломли аудитори» (Certified Government Auditing Professional), «Ўзини баҳолаш назорати бўйича дипломли мутахассис (Certified in Control Self-Assessment) камраб олади.

Ўзбекистон иқтисодиётида сўнгги йилларда амалга оширилган таркибий ўзгаришлар, мазмунан янги хўжалик бошқаруви тизимининг шакллантирилиши, хўжалик юритувчи субъектларда мавжуд бўлган маъмурий тавсифдаги ички назорат шакллари ўрнига бозор муносабатларига асосланган шаклларнинг жорий этилиши мазкур тизимнинг такомиллашувига олиб келди.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сон «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Фармони ҳамда мазкур фаолиятга тегишли бошқа қатор меърий-ҳуқуқий ҳужжатларда мамлакатимиз қорхона ва ташкилотларида замонавий бошқарувнинг самарали механизмларини шакллантириш ҳамда янада такомиллаштириш борасида муҳим вазифалар белгилаб берилди.

Айни вақтда, хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини ошириш мақсадида уларнинг бошқарув тизимида чет эл мутахассисларини жалб қилиш, ички назорат ва аудит тизимларини такомиллаштириш, хўжалик юритувчи субъектларни стратегик бошқаришда акциядорлар ролини кучайтириш, ички аудит хизмати ёрдамида халқаро аудит стандартлари ва молиявий ҳисобот халқаро стандартларига ўтиш, корпоратив бошқарув тизимидаги тамойил ва ёндашувларни тубдан ўзгартириш муҳим илмий-амалий аҳамият касб этади.

Таъкидлаш жоизки, Ўзбекистонда бозор муносабатлари ривожланиши билан ички аудит хизмати фаолияти ички назоратнинг

---

<sup>2</sup>[www.hocktraining.com](http://www.hocktraining.com) CIA, [www.theiia.org](http://www.theiia.org), [www.bloomber.com](http://www.bloomber.com)

ривожланган шакли сифатида хўжалик юритувчи субъектларнинг корпоратив бошқарув тизимида ўта муҳим аҳамиятга эга бўлиб бормоқда. Фикримизча, хўжалик юритувчи субъектларда ички аудитни ташкил этиш ва ўтказиш ҳамда Ички аудит институти имкониятларидан тўлароқ фойдаланиш хўжалик юритувчи субъектларда бошқарув самарадорлигининг ошишига олиб келади.

Ҳозирги кунда Республикамизда ички аудитни такомиллаштириш кўп ҳолларда турлича эвалюцион ёндашувлар асосида амалга оширилмоқда. Шу сабабли, хўжалик юритувчи субъектларнинг ўзига хос жиҳатларини ҳисобга оладиган иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида, бозор иқтисодиёти талабларига жавоб берадиган ички аудит услубиётини такомиллаштириш долзарб вазифалардан ҳисобланади.

Шунга кўра, мазкур монографияда Ўзбекистонда иқтисодиётни модернизациялаш шароитида хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштиришнинг назарий ва амалий масалалари тадқиқ этилиб, бу борадаги илмий-амалий тақлиф ва тавсиялар баён этилган.

---

# I БОБ. ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА ИЧКИ АУДИТ ФАОЛИЯТИНИ ТАРТИБГА СОЛИШНИНГ НАЗАРИЙ ВА МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИ

## 1.1 Хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат ва унинг бошқарув жараёнидаги ўрни

Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида хўжалик юритувчи субъектларда моддий, молиявий, меҳнат ва бошқа ресурслардан самарали фойдаланиш билан боғлиқ муомалалар билан бир қаторда назорат тизимини ташкил этишнинг аҳамияти катта. Зеро, самарадорлик кўрсаткичларига ахборотнинг ишончли ва етарлили беvosита таъсир кўрсатади, шу боис корхона фаолияти кўрсаткичлари масъул шахслар томонидан молиявий ҳисоботларнинг бузиб кўрсатилишига олиб келиши мумкин. Бунинг натижасида мулкдорлар томонидан режалаштирилган инвестицион дастурлар амалга ошмаслиги мумкин.

Юртбошимиз Ислом Каримов таъкидлаганларидек, жадал ва мутаносиб иқтисодий ўсиш, чуқур таркибий ўзгаришларни амалга ошириш ва иқтисодиётни диверсификация қилишда фаол ва аниқ йўналтирилган инвестиция сиёсати юритиш энг муҳим омил ҳисобланади. Бу эса, макроиқтисодий кўрсаткичларни беvosита ўз таъсирини кўрсатиши мумкин.

«2015 йилда ана шу мақсадларга барча молиялаштириш манбалари ҳисобидан 15 миллиард 800 миллион АҚШ доллари миқдоридан инвестициялар жалб этилди ва ўзлаштирилди. Бу 2014 йилга нисбатан 9,5 фоиз кўп демакдир. Жами инвестицияларнинг 3 миллиард 300 миллион доллардан зиёди ёки 21 фоиздан ортиғи хорижий инвестициялар бўлиб, шунинг 73 фоизи тўғридан-тўғри чет эл инвестицияларидир. Инвестицияларнинг 67,1 фоизи янги ишлаб чиқариш қувватларини барпо этишга йўналтирилди. Бу эса 2015 йилда умумий қиймати 7 миллиард 400 миллион доллар бўлган 158 та йирик ишлаб чиқариш объекти қурилишини яқунлаш ва фойдаланишга топшириш имконини берди»<sup>3</sup>. Бу рақамлар корхоналар

---

<sup>3</sup> Каримов И.А. Бош мақсадимиз – мавжуд қийинчиликларга қарамасдан, олиб бораётган ислохотларни, иқтисодий таркибий ўзгаришларни изчил давом эттириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка янада кенг йўл очиб бериш ҳисобидан олдинга юришдир. Мамлакатни 2015 йилда иқтисодий ривожлантириш яқунлари ва 2016 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим ўстувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маъруза. - Халқ сўзи, 2016 йил 16 январь. № 11 (6446).

раҳбарияти томонидан тасдиқланган молиявий ҳисобот маълумотлари асосида шакллантирилган. Шунинг учун ҳам мазкур ҳолатда ички аудитнинг роли ички назорат тизимининг муҳим омили сифатида қаралади.

Таъкидлаш жоизки, ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолияти ички назорат тизими самарадорлигига боғлиқ бўлиб, мазкур ўзаро боғлиқлик ушбу субъектларнинг илмий асосларини ўрганиш муҳимлигини белгилаб беради.

Бугунги кунда акциядорлик жамиятларининг мамлакатимиз иқтисодий кўрсаткичларига бўлган таъсири салмоқли бўлиб, уларнинг иқтисодий фаолияти таҳлили жуда долзарб ҳисобланади. Статистик маълумотларга кўра, Ўзбекистонда кейинги йилларда акциядорлик жамиятларининг сони динамикасида сезиларли ўзгаришларни кузатиш мумкин (1.1-жадвал).

1.1-жадвал

### Фаолият кўрсатаётган акциядорлик жамиятлари сони тўғрисида маълумот

	2011 й.	2012 й.	2013 й.	2014 й.
Ўзбекистон Республикаси, жами	1175	1115	1035	996
Қорақалпоғистон Республикаси	55	53	47	40
Андижон	106	103	96	83
Бухоро	70	68	66	63
Жиззах	31	29	29	30
Қашқадарё	82	79	76	76
Навоий	37	36	37	36
Наманган	80	76	59	54
Самарқанд	65	62	57	56
Сурхондарё	47	46	45	45
Сирдарё	39	38	32	32
Тошкент	96	92	81	78
Фарғона	88	83	79	79
Хоразм	44	41	36	34
Тошкент ш.	335	309	295	290

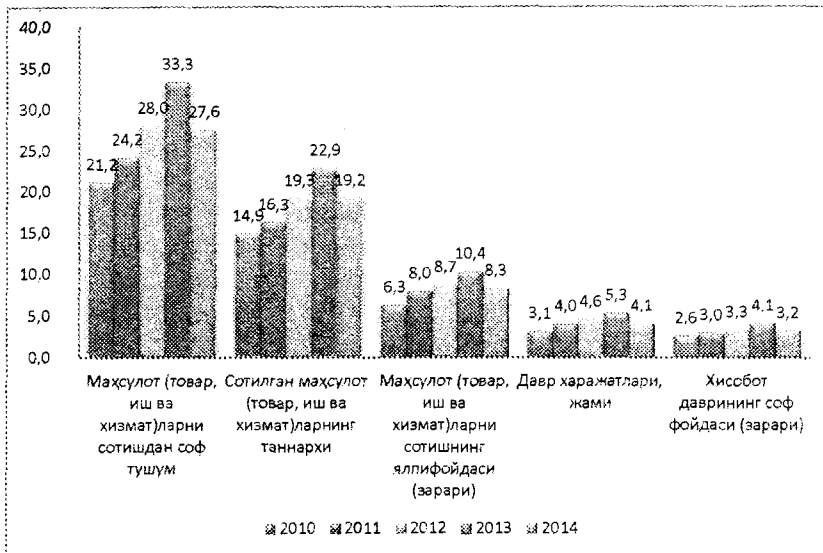
Манба: Ўзбекистон Республикаси Давлат статистика қўмитаси маълумотлари асосида муаллиф томонидан тузилган.

Агар Ўзбекистон Республикаси бўйича акциядорлик жамиятларининг 2011 - 2015 йиллар бўйича статистик маълумотларига



муружат этсак, унда акциядорлик жамиятларининг камайиш тенденциясини кўришимиз мумкин. Бунга акциядорлик жамиятларининг бозорда ракобатдошлигини ошириш мақсадида корпоратив бошқарув ва сифатли маҳсулотларни ишлаб чиқаришни оширишга йўналтирилган талаблар кучайтирилиши сабаб бўлмоқда.

Таъкидлаб ўтиш жоизки, акциядорлик жамиятлари 2011 йилда 1175 та бўлган бўлса, 2014 йилга келиб улар 219 тага камайган ва 956 тани ташкил қилган. Аммо уларнинг иқтисодий кўрсаткичлари йилдан йилга ўсган (1.1-расм).

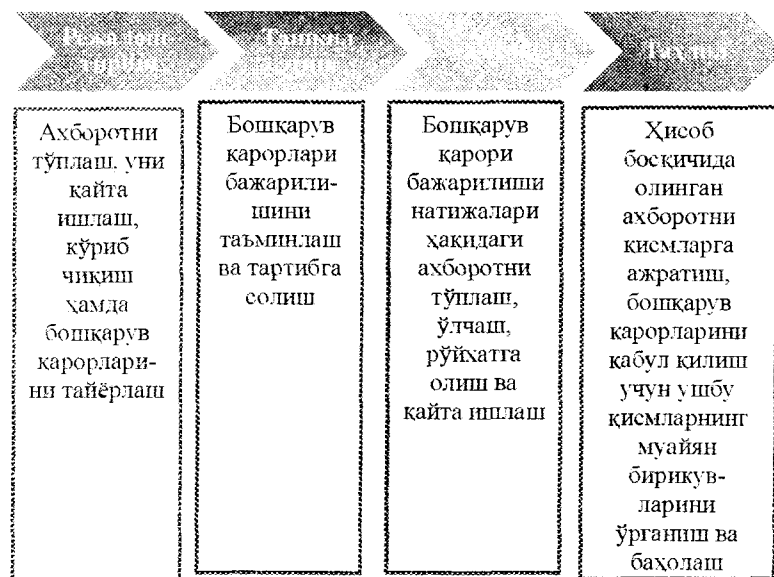


1.1-расм. Ўзбекистон Республикаси Акционерлик жамиятларининг молиявий-хўжалик фаолияти натижалари тўғрисида маълумотлар (трл. сўм)

Манба: Ўзбекистон Республикаси Давлат статистика қўмитаси маълумотлари асосида муаллиф томонидан тузилган

Келтирилган жадвалдан кўриш мумкинки, акциядорлик жамиятлари маҳсулотларини сотишда соф тушум 2014 йилда 2013 йилга нисбатан 5,8 трл. сўмга камайган. Бунинг сабаларини билиш учун акциядорлик жамиятларининг ички назорат тизими фаолиятини таҳлил қилиш мақсадга мувофиқ.

Чунки бозор иктисодиёти шароитида хўжалик юритувчи субъектларнинг нечоғлик самарали фаолият юритиши унинг ўз олдига қўйган мақсадларига эришиши, белгиланган вазифалар ва кўзланган йўналишларга амал қилиши, ҳуқуқий нуктаи назардан молиявий-иқтисодий аҳволининг барқарорлиги, бозордаги рақобатчилар ўртасида эгаллаган ўрнининг қанчалик мустаҳкамлигига боғлиқ. Санаб ўтилган талабларнинг бажарилишини таъминлаш хўжалик юритувчи субъектлар бошқарувининг вазифасидир, уни соддалаштирилган тарзда қўйидаги асосий босқичларга ажратиб кўрсатиш мумкин (1.2-расм):



1.2-расм. Корхоналарни бошқариш жараёни<sup>4</sup>.

Мазкур жараённинг камчилик томони ички назорат тизимида ички аудитнинг ўрни кўрсатиб берилмаганлиги ҳисобланади. Бозор муносабатларининг ривожланишида хўжалик юритувчи субъектларда ички аудитни ташкил этмасликни тассаввур қилиш қийин.

Юқорида келтирилган назорат босқичининг қисқача бошқарув жараёни хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида муҳим аҳамият

<sup>4</sup> Чая Г.В. Внутренний контроль в коммерческих банках: Автореф. дисс. канд. экон. наук.- М., 2006.

касб этади. Яъни у, бир тарафдан, назорат бошқарув тизимида барча босқичлар билан ўзаро уйғунликда амалга оширилади ва унинг барча жабхаларида турли хил кўринишда бўлади. Бошқа томондан, назорат туфайли бошқарув тизимининг ҳар бир босқичида энг мақбул тури шакллантирилади ва бажарилиши таъминланади.

Бошқарув жараёнининг ҳар қандай босқичида турлича ёндашувлар бўлиб бошқарув объектининг талаб этилаётган ҳаракатлардан четга чиқиш ҳолатлари юзага келиши муқаррардир. Дарҳақиқат, четга чиқишларсиз фаолият фақат субъект, ҳаракат объекти ва улар атрофидаги шарт-шароитлар ўзгармас бўлсагина мавжуд бўлиши мумкин, бу эса, диалектикадан маълумки, объектив воқелик-ҳаракатнинг мавжудлик усулига зиддир. Умумлаштирилган ҳолатда хўжалик юритувчи субъектларни бошқариш жараёнида юзага келувчи барча четга чиқишларни салбий, яъни белгиланган йўналишлар ва қабул қилинган вазифалардан узоклаштирувчи четга чиқишларга ҳамда ижобий – шуларга яқинлаштирувчи четга чиқишларга ажратиш мумкин. Режадан ортик маҳсулот ишлаб чиқариш ҳам салбий, ҳам ижобий бўлиши мумкин – ҳаммаси белгиланган вазифаларга, ишлаб чиқариш ва сотиш имкониятларига, шунингдек, муайян хўжалик юритувчи субъектларнинг фаолият юритиши шароитларига боғлиқ.

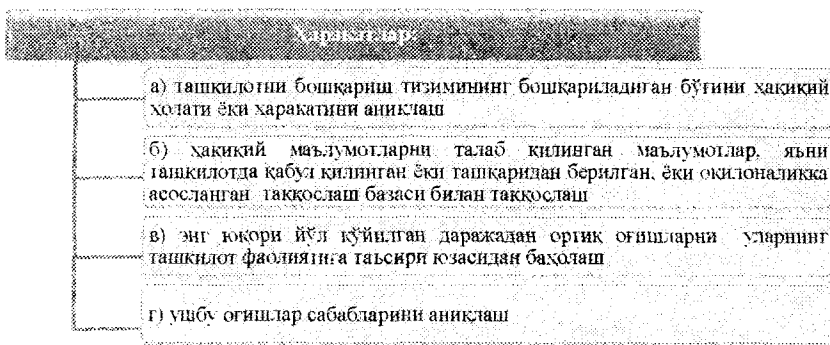
Чунончи, агар корхона фаолияти ишлаб чиқаришни кенгайтириш ва янги бозорларни эгаллашга йўналтирилган, сотувлар ҳажми юқори бўлиб (сотув шохобчалари ривожланган, маҳсулотга талаб юқори), кўшимча маҳсулотлар сотиш режадагига қараганда ортикча фойда олиб келса, бундай четга чиқишлар ижобий бўлади. Аммо маҳсулот ишлаб чиқариш кескин чегаралаб қўйилган бўлиб, ортикча ишлаб чиқарилган маҳсулотни сотиш муаммолар туғдирса, шунингдек, кўшимча сарф-харажатлар режадан ортик ишлаб чиқарилган маҳсулотни сотишдан тушган кўшимча даромаддан юқори бўлса, у ҳолда бу четга чиқишлар салбийдир.

Йўл қўйиладиган меъёрлардан ошиб кетган четга чиқишлар ҳақида ахборотни ўз вақтида олиш учун назорат керак бўлади. Иқтисодчи олим Н.Ф. Каримов ички назорат тизимига «Ходимлар томонидан муайян ҳаракатларнинг такомиллаштирилишини назорат қилишни таъминлаш...» тушунилади, ички назорат тушунчасини кенг маънода бир катор элементлардан ташкил топган тизим (корxonани бошқариш тизимига кирадиган тизим)

сифатида талқин этиш мумкин. Шунингдек, ички назоратга тор маънода бошқарув жараёни бошқичларидан бири сифатида қараш мумкин<sup>5</sup> деб изоҳ берган.

Иқтисодчи олимларнинг фикрича, «корхонадаги ички назорат тор маънода – корхонанинг тегишли ваколатларга эга бўлган субъектлари (ички назорат субъектлари) томонидан ёки автоматик режимда бу субъектлар белгиланган ёки уларнинг бошқарувидаги назоратдир»<sup>6</sup>. Кенг маънода, В.В. Андереев, В.Б. Падолская каби олимлари ички назорат деганда бир қатор муайян ҳаракатларни назарда тутадилар (1.3-расм).

Ички назоратнинг асосий мақсади бу – самарали қарорлар қабул қилиш учун бошқарув тизимини, унинг объекти тўғрисида шаффоф ахборот билан таъминловчи тизим деб қаралади. Адабиётларда ички назорат функцияларига нисбатан бошқача қарашлар ҳам мавжуд. Чунончи, Г.В. Чая назорат функцияларига «оператив, ҳимоя ва регулятив функциялар»<sup>7</sup>ни киритади.



1.3-расм. Ички назоратни камраб оладиган ҳаракатлар

Ушбу фикрни эътироф этган ҳолда «регулятив функция» ўрнига ички назоратга татбиқан «тартибга солувчи функция»ни қўллаш керакли самара беради, деб ўйлаймиз. Дастлабки назорат, ташкилот фаолияти билан боғлиқ бўлмаган четланишларнинг

<sup>5</sup> Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва уни услубийтини такомиллаштириш муаммолари. Монография. Т. 2007.

<sup>6</sup> Виноградов О.В., Мизиковский Е.А. Оценка аудиторами качества внутреннего контроля. Бухгалтерский учет. 2006. №2.

<sup>7</sup> Чая Г. В. Внутренний контроль в коммерческих банках: Автореф. дисс. канд. экон. наук. - М., 2006.

олдини олади, хўжалик юритувчи субъектлар хўжалик юритувчи субъектларни кераксиз харакатларининг оқибатларидан ҳимоя қилади. Масалан, турли операцияларни бошлаш босқичида уларнинг қонунийлиги ёки мақсадга мувофиқлигини баҳолаш меъёрий ҳужжатлар талаблари ва хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти мақсадларига зид харакатларнинг олдини олишга имкон беради. Юқорида санаб ўтилган функцияларга қўшимча равишда ахборот ва коммуникатив функцияларни ҳам қўшиш мақсадга мувофиқ.

Профессор А.К. Ибрагимов «ички аудитнинг аҳамияти ва зарурияти бошқарув функцияларини таҳлил қилиш билан боғлиқ деб таъкидлайди»<sup>8</sup>.

А.А. Каримовнинг фикрича «Ички аудит бошқарув назоратининг ажралмас ва зарур элементларидан бири ҳисобланади, унинг аҳамияти ва зарурияти корхона бошқарувининг назоратга бўлган талабидан келиб чиқади»<sup>9</sup>.

Ҳар қандай бошқарув функцияси (режалаштириш, ҳисоб ва назорат каби жараёни ўз ичига қамраб олган ҳолда бирга қўшиб олиб борилади. Шунинг учун унинг ҳар бир босқичи бошқарув жараёнининг алоҳида элементи сифатида назарий жиҳатдан кўриб чиқиладиганда, назорат элементи алоҳида босқичда мавжудлиги ва ушбу тушунчани бевосита белгилаб берувчи элемент билан ўзаро боғлиқлигини амалий жиҳатдан эътироф этиш мумкин. Бошқа томондан, бошқарув жараёнининг босқичлари мақбул кечиши учун уларнинг ҳар бирини назорат қилиш керак.

Режалаштириш босқичида бошқарув қарорларининг муқобил вариантларининг қанчалик оқилоналиги, уларнинг қабул қилинган мақсадлар ва белгиланган умумий стратегияга мослиги баҳоланади. Шундан келиб чиққан ҳолда айтишимиз мумкинки, бошқарув қарорларини амалга ошириш жараёни, бошқа шароитлар тенг бўлганда, уларнинг тўғрилигини баҳолаш мезони бўлиб хизмат қилади. Бошқача айтганда, назарий ечимлар амалиётда режадан четга чиқишлар билан намоён бўлиши мумкин, бу эса қабул қилинган қарорларнинг қанчалик тўғри эканлигини баҳолаш имконини беради.

---

<sup>8</sup>Ибрагимов А.К. «Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудити ва қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари таннарҳини аниқлашни такомиллаштириш» и.ф.д.ил.дар.ол.ёз. дисс.–Г.: 2002 й.

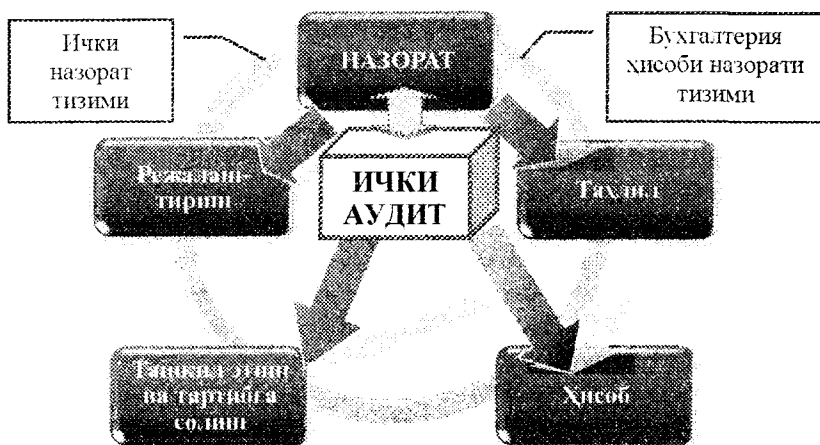
<sup>9</sup> Каримов А.А. «Корпоратив бошқарув тизмида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари» и.ф.д.ил.дар.ол.ёз. дисс.–Г.: 2009 й.

М.Қ. Пардаев томонидан ички аудит ички назоратнинг звеноси сифатида кўрилган<sup>10</sup>.

Б.А. Хасанов ички аудит бошқарув молиявий назорати билан молиявий назорат тизимига кириши сифатида қарашларга эга<sup>11</sup>.

Ички назорат ҳар бир бошқарув жараёнида назорат босқичининг ажралмас элементи бўлиб, унинг бошқа босқичларда нечоғли сифатли кечаётганини кўрсатувчи ва ахборот очиклигини таъминловчи «алоҳида» тизим сифатида шаклланган.

Хўжалик юритувчи субъектларни бошқариш жараёнида назорат элементлари ўртасидаги ўзаро боғлиқлик, алоқадорлик, уйғунлик ва ҳар бир элементнинг роли 1.4-расмда келтирилган.



1.4-расм. Ички назорат ва ички аудитнинг бошқарув жараёнидаги ўрни.

Манба: Муаллиф томонидан тузилган.

Бу ерда назорат ва бошқа функцияларнинг бир бошқарув даражасида интеграциялашуви горизонтал интеграция, назорат функцияларининг турли бошқарув даражаларидаги ахборот интеграцияси эса вертикал интеграция ҳисобланади. Горизонтал бўйича интеграциялашув натижасида алоҳида бошқарув элементларининг

<sup>10</sup> Пардаев М.Қ. «Иқтисодий эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари» и.ф.д.и.л.дар.ол.ёз. дисс.–С.: 2001 й.

<sup>11</sup> Хасанов Б.А. «Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш» и.ф.д.и.л.дар.ол.ёз. дисс.–Т.: 2004 й.

бирорта бошқарув муаммосини хал қилиш мақсади билан мувофиқлашуви ёки қандайдир бир бошқарув мақсадига эриштириши юз беради.

Хорижий корхоналарининг тажрибасига кўра, иктисодиётни ривожлантиришнинг ҳозирги шароитида хўжалик юритувчи субъектларнинг бошқариш тизими, одатда, бошқарув қарорларини мақбуллаштириш муаммоси билан шугулланмайди, балки ички назорат тизими самарадорлигини ошириш имконини берувчи ечимлар вариантларидан фойдаланади.

Бошқарув назарияси соҳасининг таникли олимлари М.Х. Мескон, М. Альберт ва Ф. Хедоурининг фикрича, агар хўжалик юритувчи субъектни бошқариш тизимининг юкори бўғини «... ҳеч қандай чора кўрилмаса, нима бўлишини баҳолашга қодир бўлмаса, тезкор ҳаракатларни талаб қилишдан ўзини тиёлмаслиги хавфи юзага келади. Ҳаракат учунгина ҳаракат эса асосий сабабга эмас, балки муаммонинг ташки белгисига таъсир кўрсатилиш эҳтимолини оширади»<sup>12</sup>.

Шунга ўхшаш фикрни республикамиздаги мазкур соҳанинг етакчи олимларидан бири Н.Ф. Каримов ҳам билдириб, қуйидагиларни таъкидлайди: «... бу фойдаланиш мумкин бўлган, аммо бир вақтнинг ўзида муносиб баҳо берилмаган кам сонли ресурслардан бири бўлиб, ундан тўғри фойдаланиш компания иши самарадорлигини оширишга хизмат қилади»<sup>13</sup>.

Фикримизча, бошқарув тизимидаги муаммоларни хал қилиш учун кўплаб турли хил вариантларни кўриб чиқиш ва таҳлил қилишга тўғри келади. Ушбу жараёнда ахборот таъминоти ва уни баҳолаш субъектив бўлса, мавжуд вариантларнинг бирортаси ҳам мақбул бўлиб чиқмаслиги мумкин. Бундай ҳолда касбий фикрлаш ва билимларга асосланиш асосий ўрин тутаяди. Бу фикрни таникли олимлар Г. Саймон, Д. Смитбург, В. Томпсон мақбул тарзда очиб берган, унинг таъкидлашича, «хўжалик юритувчи субъектларни бошқариш тизими муаммони хал қилаётганда, одатда, шундай хулқ-атворга мойил бўладики, уни бошқарув қарорларини мақбуллаштириш деб бўлмайди»<sup>14</sup>. Унда вақтнинг тиғизлиги, барча

<sup>12</sup> Мескон М.Х., Альберт М. ва Хедоур Ф. Основы менеджмента. – М.: Издательство «Дело», 2007.

<sup>13</sup> Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва уни услубийтини такомиллаштириш муаммолари. Монография. – Т., 2007.

<sup>14</sup> Саймон Г., Смитбург Д., Томпсон В. Менеджмент в организациях. - М.: Экономика, 2005.

керакли ахборотни ҳисобга олиш имконининг йўклиги, бошқарув қарорлари вариантларининг анчагина кўплиги туфайли, мақбул бошқарув қарори етарли даражада таҳлил қилинмайди. Ушбу вазиятда бошқарув тизими кераксиз ҳаракатларга йўл кўйиши мумкин, улар эса субъектив жиҳатдан мақбул бўлса-да, доим ҳам энг яхши имконият даражасидаги ечим деб бўлмайди.

Шунинг учун ҳозирги шароитда хўжалик юритувчи субъектларни бошқариш тизимини тўғри ташкил этиш учун ушбу тизимнинг фаолиятига ички ва ташқи муҳиtida юзага келувчи турли ўзгаришларга тезкор таъсир кўрсатиш имконини берадиган самарали механизм зарур. Бошқарувга оид маслаҳатлашув муаммоларни тадқиқ этган олимлар Л. Грейнер ва Р. Метцгернинг фикрича, «бошқарувга оид маслаҳатлашув – бу шартнома бўйича ишлайдиган ҳамда корхоналарга махсус ўқитилган ва малакали шахслар ёрдамида хизматлар кўрсатадиган маслаҳат хизматидир, бу шахслар буюртмачи-корхонага бошқарув қарорларини тайёрлайди, уларни таҳлил қилишга кўмаклашадилар, бу муаммоларни ҳал қилиш бўйича тавсиялар берадилар ҳамда зарур ҳолларда, қарорларни бажаришда ёрдам берадилар»<sup>15</sup>. Бунда «маслаҳатлашув жараёни деганда, вазифа ёки вазифалар туркумининг мазмуни, жараёни ёки тузилмаси бўйича ёрдам кўрсатишнинг ҳар қандай шакли тушунилади, унда маслаҳатчининг ўзи вазифанинг бажарилиши учун жавоб бермайди, балки бунга жавобгар бўлганларга ёрдам беради»<sup>16</sup>.

Таъкидлаш жоизки, ташкилотларда ички назорат тизими доимо мавжуд бўлиб, ўзининг таркиби ва тартибига кўра фарқланиши мумкин. Бу ерда асосий эътибор ушбу тизимнинг қанчалик самарали фаолият кўрсатиши ва олдинга кўйилган мақсадга эришиш учун тўғри ташкил этилганлиги муҳим аҳамият касб этади.

Нazorat тизими ташкилот фаолияти барқарорлигини таъминловчи тизим бўлиб, у давомли равишда такомиллаштирилиши мумкин. Ушбу жараёнда ташкилот ички назорат тизимининг меъёрий ҳужжатлар билан уйғунлаштирилган бўлиши мақсадга мувофиқ.

<sup>15</sup> Грейнер Л., Метцгер Р. «Consulting to Menegment» the Boston Consulting group.

<sup>16</sup> Каплан Роберт С., Нормон Дейвид П. Сбалансированная система показателей.-М.: ЗАО «Олимп - Бизнес», 2008. -275 б.



## 1.2 Ички аудитнинг мазмун-моҳияти ва вазифалари

Жаҳон иқтисодиётининг эволюцион ривожланиши, ишлаб чиқариш корхоналари ҳамда банк муассасалари сонининг ортиши ички назоратнинг юзага келиши ва дастлабки босқичда унинг аҳамиятини кучайишига олиб келди. Назорат тизими иерархияси деганда ўзининг мазмуни ва таркибига кўра қуйи тизим фаолиятини юқори тизим вакили ёки масъул ходим томонидан ўз вазифаларини тўғри омалга ошираётганини текшириш имконияти мавжудлиги тушунилади.

Ички назорат тушунчаси иқтисодий дугатда XVIII асрнинг бошидаёқ юзага келиб, кейинчалик ривожланди. «Корхона фаолиятини назорат қилиш тизими сифатида ушбу тушунча XX аср бошида учта элемент йиғиндиси кўринишида шаклланган: ваколатларнинг тақсимланиши, ходимлар ротацияси, ҳисоб маълумотларидан фойдаланиш ва таҳлил этишдан иборат бўлган. Кейинчалик ички назорат функциялари анча кенгайиб, активларнинг сақланишини таъминлаш, ҳисоб ахборотининг ишончлилигини текшириш, операциялар самарадорлигини ошириш, компаниянинг белгилаб қўйилган сиёсати ва тартибларига амал қилишга қаратилган ҳаракатларни ташкил қилиш ҳамда мувофиқлаштириш тизимига айланди»<sup>17</sup>. Яъни ички назорат бухгалтерия ҳисобини назорат қилиш доирасидан чиқиб кетади. Ички назорат ривожланишда давом этиб амал қилиш соҳасини кенгайтирган ҳолда, «XX асрнинг охирига келиб, рискларни назорат қилиш воситасига айланди, бунда унинг функциялари рискларни бошқариш функцияси - риск-менежмент билан ўзвий боғланди»<sup>18</sup>.

Ҳар қандай хўжалик юритувчи субъектнинг, жумладан, «DORI-DARMON» АК фаолияти мулкчилик шаклидан катъи назар, ўз ичига узлуксиз амал қиладиган иккита тизимни қамраб олади. Биринчиси – операцион ёки ташкилий тизим бўлиб, унинг концепцияси унга қўйилган вазифаларга эришишдан иборат. Иккинчи тизим – назорат тизими бўлиб, операцион (ташкилий) тизимга сингиб кетади. Умуман, у ҳисоб ва ҳисобот тизимининг сиёсат, меъёр, тартиб-қоида, амаллар, йўриқнома ва бюджетлардан ташкил топади.

<sup>17</sup><http://www.anesta-audit.ru>

<sup>18</sup> Алберов Р.А., Хоружий Л.Н., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. – М: Изд. «Дело и Сервис», 2009.

Назорат тизими ўз мохиятига кўра, хўжалик юритувчи субъектларнинг ва хусусан, унинг бошқарувчилари томонидан белгиланган мақсадларга эришиш эҳтимolini ошириш ва бунинг учун зарур шарт-шароитларни назоратини таъминлашга қаратилган бўлиши лозим. Ички назорат деганда, кўпинча корхона мақсадларига эришилишини ўз ичига олувчи ҳамда хўжалик юритувчи субъектлар ва унинг алоҳида бўлинмалари фаолиятини режалаштириш, прогнозлаш, тартибга солиш, мониторинг қилиш тизимини кетма-кетлигини баҳолаш ва бошқарув натижаси таҳлил қилиш билан бўлган жараён тушунилади.

Ҳозирги замон ички назорат тизими хорижий давлатлар корпоратив бошқарув тизими тажрибасида унинг тамойиллари талаблари асосида шакллантирилади ва асосий урғуни компания раҳбариятининг ишончли ички назорат тизимини шакллантириш ва унинг барқарор фаолиятини таъминлаш учун жавобгарлигини оширишга қаратади. Таъкидлаш жоизки, республикамизда ҳам кўпчилик компаниялар бугунги кунда ўз таркибида ички назорат тизими фаолиятига баҳо берувчи ички аудит хизматини шакллантирмоқда<sup>19</sup>. Натижада ички аудит корпоратив бошқарув ва назоратни ташкил этишда компания мулкдорлари ва Директорлар кенгашининг муҳим воситаси ва компанияда ички назоратнинг энг мукамал шаклига айланди.

XVI асрдаёқ Буюк Британияда йирик мулкдор (хўжалик)ларда молиявий бошқарувчиларнинг ҳисоб-китобларини батафсил текшириш тартиби ўрнатилган бўлиб, бунда XVI бошқарувчилар мулкдорга яқин шахс бўлиб, улар даромад ва харажатларни текширган. Яъни, асосий мақсад мансабдор шахсларнинг ўзлари ишониб топширилган маблағлар бўйича ҳисобдорлигини таъминлашдан иборат бўлган.

Кейинчалик бу йўналишда изланишлар кенг камровда олиб борилган. Жумладан, Америка бухгалтерлар-экспертлар институти<sup>20</sup> томонидан 1939 йилдан бошлаб аудиторлик тамойиллари соҳасидаги илмий тадқиқотлар эълон қилина бошланди. Бундай мақолаларда, ўша даврдаги ҳар қандай хўжалик юритувчи субъектларнинг ҳисоботлари ахборотини қайд қилиш, таснифлаш

<sup>19</sup> Ўзбекистон Республикаси Вази́рлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сонли қарорининг 2-иловаси «Қорхоналардаги ички аудит хизмати» тўғрисидаги низом.

<sup>20</sup> Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров - American Institute of Certified Public Accountants - AICPA

ва умумлаштиришнинг ишончлилигини таъминлашга қаратилган ички назорат соҳасидаги илмий тадқиқотлар ҳам эгаллаган.

Чунончи, АҚШда 1941 йилда ички аудитнинг моҳиятини ўрганаётган кичик ташаббускорлар гуруҳи Ички аудиторлар институтига (Institute of Internal Auditors) асос солди. Ушбу институтни тузишга, авваламбор, жаҳон ҳамжамиятининг ички аудиторларининг билим ва амалий тажрибаларини бирлаштириш эҳтиёжини, шунингдек, бутун жаҳонда уларнинг касбий маҳорати ва фаолияти самарадорлигини ошириш зарурати мавжудлиги шарт-шароит яратди.

Таъкидлаш жоизки, ички аудитни тушунча сифатида аудиторлик фаолиятининг алоҳида йўналишига ажратилиши ҳозирги пайтгача иктисодий адабиётларда хорижий ва маҳаллий олимлар томонидан турлича талқин этилмоқда.

Чунончи, таниқли инглиз олими Р. Додж илмий ишларида бу тушунчани шундай таърифлайди: «Ички аудит ички назоратнинг таркибий қисми бўлиб, хўжалик фаолиятини назорат ва таҳлил қилиш мақсадлари учун фирманинг бошқарув органлари қарорига асосан амалга оширилади»<sup>21</sup>.

Муаллиф ўз таърифини хўжалик фаолиятининг назорат ва таҳлил қилиш қисмида аниқлаштирар экан, ички аудит функцияларига қўйидагилар кириши кераклигини таъкидлайди: бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини қузатиш, бошқарув мақсадлари учун молиявий ва бошқа тезкор ахборотни ўрганиш, битимларнинг самарадорлиги, натижаллилиги ва фойдалилигини текшириш, хўжалик юритувчи субъектлар сиёсати, режалари ва асосий таҳлил методикалари билан танишиб чиқиш деб фикр-мулоҳаза бтлдиради.

Бошқа бир инглиз олими Р. Адамс ички аудитни «Бухгалтерия ҳисоби ҳақидаги ҳисобот ва хўжалик фаолиятини назорат қилишнинг бошқа таркибий бўлимларини текшириш, баҳолаш ва тақдим этиш учун маъмурият томонидан яратилган ички назорат тизими элементи»<sup>22</sup> сифатида таърифлайди.

Р. Адамснинг фикрича, ички аудитнинг предмет соҳаси фақат хўжалик юритувчи субъектларнинг ички захираларидан самарали

<sup>21</sup> Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисловие С.А. Стужева. - М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ. 1992. - 240 с.; ил. (Аудит: теория и практика).

<sup>22</sup> Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.

фойдаланилишини текшириш, операцияларни асосий тартибот ва меъёрий ҳужжатларга мослигини текшириш, шунингдек, экологик аудитдир.

Америкалик олимлар Э.А. Аренс ва Ж.К. Лоббекларнинг фикрича, ички аудит, бу – хўжалик ичидаги аудит бўлиб, маъмуриятни «бизнеснинг самарали фаолият юритишига доир қарорларни қабул қилиш учун қимматли ахборот» билан таъминлайди<sup>23</sup>.

Б.А. Хасанов ҳам ички аудитни ички хўжалик назорати сифатида эътироф этади, аммо муаллиф фикрича, «у сифат жиҳатдан янгича назарий жиҳатдан англаниши керак»<sup>24</sup>.

Иқтисодчи олимлар Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концеваялар ички аудитни операцион аудит ва мувофиқлик аудити каби икки турга ажратади<sup>25</sup>.

Бунда операцион аудит жараёнида хўжалик юритувчи субъектларнинг бўлимлари унумдорлиги ва самарадорлигини баҳолаш учун унинг фаолият юритиш амаллари ва усулларининг бир қисми текширилади. Ушбу текширув натижалари асосида операцияларни такомиллаштириш бўйича тавсиялар берилади.

Операцион аудит жуда мураккаб жараён бўлиб, алоҳида тайёргарлик ва пухталиқни талаб этади. Чунки операциялар самарадорлигини ҳолис баҳолаш уларнинг белгиланган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мослигини текширишга қараганда анча қийиндир.

Мувофиқлик аудитида ички аудитор хўжалик юритувчи субъектларнинг ички бўлинмаларида унинг бошқарув тизими юқори бўғини томонидан хўжалик юритувчи субъектнинг барча ходимлари учун белгиланган махсус тартибот ва қоидаларга қанчалик риоя этилаётганини аниқлаши керак.

З.Т. Маматовнинг фикрича, «Ички аудиторлар ташкилот, фирма, компания ва шу қабиларнинг бошқарув фаолиятини мустақил эксперт сифатида баҳолайди. Улар таҳлил, баҳолаш натижаларини, ўзлари текширадиган ташкилот фаолияти тўғрисидаги

<sup>23</sup> Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ./ Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. - М.: Финансы и статистика. 1995. - 560 с.: ил. - (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

<sup>24</sup> Хасанов Б.А. Система финансового контроля и внутреннего аудита. //Аудиторские ведомости, № 3: 2003.

<sup>25</sup> Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. - 224 с.

ахборотларни, ўз тавсиялари ва маслаҳатларини бошқарувни амалга ошираётган бош фирмага тақдим этадилар»<sup>26</sup>.

Бизнингча, ички аудитга оид кенг қамровли таърифлардан бири Ички аудиторлар институти томонидан берилган батафсил таъриф ҳисобланади. Бу таърифда жаҳон ҳамжамияти ички аудиторларининг илмий билимлари ва амалий тажрибасини умумлаштирган ҳолда, ички аудитнинг моҳияти тўлиқ очиб берилган.

Халқаро ички аудиторлар институтининг (The Institute of Internal Auditors) таърифига кўра, ички аудит корхона фаолиятини такомиллаштиришга қаратилган мустақил ва ҳолис қафолатлар ва маслаҳатларни бериш бўйича фаолиятдир. Ички аудит, корхонага рискларни бошқариш, назорат ва корпоратив бошқарув жараёнларининг самарадорлигини баҳолаш ва оширишга тизимлаштирилган ва изчил ёндашувни қўллаган ҳолда, қўйилган мақсадларга эришишга ёрдам беради<sup>27</sup>.

Аудиторлик фаолияти соҳасидаги стандартлар бўйича халқаро кенгаш (International Auditing and Assurance Standards Board) томонидан юқоридаги таърифга ўхшашдир. Яъни, ушбу таърифига кўра, «Ички аудит хўжалик юритувчи субъектлар ичида субъект учун мўлжалланган хизмат сифатида амалга ошириладиган баҳолаш фаолиятидир. Ички аудит функциясига, бошқалар каторида, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларининг ишончлилиги ва самарадорлигини ўрганиш, баҳолаш ва мониторинг қилиш киради»<sup>28</sup>.

Хорижий тадқиқотчиларнинг ички назоратнинг моҳияти ва предметини англашга оид ёндашувларини таҳлил қилишда республикамиздаги олимларнинг қарашлари ҳам четда қолмаган.

Чўнончи, Р.А. Алборовнинг фикрича, «Ички аудит – бу хўжалик ичидаги назоратдир». Бошқача айтганда, ички аудит – бу корхона ва унинг таркибий бўлинмалари фаолиятини бошқариш самарадорлигини доимий назорат қилишдан иборат». Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий ва С.М. Концева билан биргаликда, ички аудит предметига «Хўжалик механизми тизимларининг ишига ва хўжалик субъекти иктисодий объектларининг кенгайтирилган ишлаб чиқариш босқичларидаги (ишлаб чиқариш, тақсимлаш, айирбошлаш ва

<sup>26</sup> Маматов З.Т. «Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини такомиллаштириш масалалари» и.ф.д.и.л.дар.ол.ёз. дисс.–П.: 2005 й.

<sup>27</sup> <http://www.theiia.org>.

<sup>28</sup> <http://www.aasb.com>. International Auditing and Assurance Standards Board.

истеъмол қилиш) ҳолатига тегишли далиллар мазмунини очиб бериш ва тушуниш мақсадида тўпланадиган, баҳоланадиган ва ўрганиладиган ахборот тушунилади»<sup>29</sup> деган таъриф берилган.

В.Д. Андреевнинг фикрича, ички аудитни «... бошқарув функцияси, ички назорат шакли сифатида етарлича кенг тушуниш...» керак. Шу билан бирга, В.Д. Андреев ички аудитнинг моҳияти ва предметига аниқлик киритади. Унинг айтишича, ички аудит «Факат хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини ҳар томонлама текшириш бўлибгина қолмасдан, балки унинг хўжалик фаолиятини мақбуллаштириш, харажатларни камайтириш ва фойдани ошириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш, шунингдек, бошқарув учун маслаҳат хизматларини кўрсатиш ҳамдир»<sup>30</sup>.

А.А. Каримовнинг фикрича, «Ички аудит корхона хўжалик фаолиятининг барча соҳаларини мустакил баҳолаш функциясини амалга оширади ва корхона бошқарувиغا жорий назорат тизимининг ишончлигини исботлаб беради»<sup>31</sup>.

Хорижий олимлар Э.А. Аренс, Ж.К. Лоббек<sup>32</sup> ва В.Д. Андреевларнинг фикрларидан, республикамиздаги етакчи иқтисодчи олима М.М. Тулаходжаева<sup>33</sup> ички аудитнинг алоҳида йўналишларини белгилашда турлича ёндашувлардан фойдаланади. Унинг фикрича, ички аудитда, биринчи навбатда, операцион аудитни ажратиш керак. Шунинг ҳам унутмаслик лозимки, операцион аудитнинг аниқ таърифи йўқ, фикримизча, у, ўз навбатида, учта таркибий кичик йўналишларга ажратилади: хўжалик тизимининг функцияларини ўрганувчи функционал аудит; бутун хўжалик юритувчи субъектлар ва унинг таркибий бўғинлари фаолиятини текширувчи ташкилий аудит; ва ниҳоят, маъмуриятнинг жорий эҳтиёжларига қараб ўтказиладиган махсус аудит.

Ушбу олимнинг фикрича, ички аудитнинг иккинчи муҳим йўналиши бошқарув аудити бўлиб, у хўжалик юритувчи субъектларнинг бошқарув тизими эҳтиёжларига хизмат қилишга,

<sup>29</sup> Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. - 224 с.

<sup>30</sup> Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика 2003. - 464 с.

<sup>31</sup> Каримов А.А. «Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни тақомиллаштиришнинг асосий йўналишлари» и.ф.д.ил.дар.ол.ўз. дисс.-Т.: 2009 й.

<sup>32</sup> Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.: ил. - (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

<sup>33</sup> [www.naab.uz](http://www.naab.uz)

шунингдек, уни «вазиятли шароитлар тизими» тўғрисидаги ҳолис, ишончли ва касбий ахборот билан таъминлашга қаратилган.

Ниҳоят, В.Д. Андреевнинг фикрича, ички аудитнинг учинчи йўналиши – ижтимоий аудитни, бошқача айтганда, ходимлар аудитини олиб бориш, у «... ходимларни бошқариш тизимини ташкил қилиш самарадорлигини узоқ муддатли ошириш, вазиятли шароитларга татбиқан меҳнат салоҳиятини шакллантириш ва ундан фойдаланиш самарадорлигини ошириш...»ни ташхислашга қаратилган<sup>34</sup>.

А.М. Богомолов ва Н.А. Голощаповнинг нуктаи назарига кўра, «ички аудит (ички хўжалик, ички фирма аудити) хўжалик юритувчи субъектларда унинг мулкдорлари манфаатларида ташкил қилинган ҳамда бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган талабларига риоя қилиш, мулкни муҳофаза қилиш ва ички назорат тизимининг ишончлилиги ҳақидаги ички ҳужжатлар билан тартибга солинадиган умумий аудитнинг таркибий қисмидир»<sup>35</sup>. Яъни аудит хўжалик операциялари содир этилаётган ва ҳужжатлаштирилаётган пайтда бажарилади. Бундай ёндашув, олимларнинг фикрича, ишдаги камчиликларни ўз вақтида аниқлаш, тегишли чораларни кўриш ва уларнинг олдини олиш имконини беради.

Бирок, фикримизча, бу таъриф жуда кенг қамровли бўлиб, уни ички аудитдан кўра кўпроқ ташқи аудитга кўллаш мумкин. Ушбу фикр кенг маънони англатади, чунки у режалаштириш босқичида ташқи аудит тизимига бевосита кирувчи назорат муҳитини ҳам ўз ичига олади.

С.М. Бычкованинг таъкидлашича, «Ички аудит корхона раҳбарияти томонидан ҳисоб ва бошқа назорат маълумотларини таҳлил қилиш мақсадида ташкил қилинадиган ички назорат тизимининг элементиدير»<sup>36</sup>.

Иқтисодчи олимлар О.В. Ковалева ва Ю.П. Константинов ички аудитга «Корхонада бошқарув тизимининг самарадорлигини баҳолаш мақсадидаги бошқарув назорати тизимининг ажралмас

---

<sup>34</sup> Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 464 с.:

<sup>35</sup> Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. - М.: Экзамен, 2009. - 192 с.

<sup>36</sup> Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»). - СПб.: Издательство «Лань», 2000. - 320 с.

кисми» сифатида таъриф беради<sup>37</sup>. Тадқиқотчилар ички аудит предмети деб бухгалтерия ҳисоботи, харажатлар сметаси, хўжалик юритувчи субъектларнинг мол-мулки, ишлаб чиқаришни ташкил қилиш ва турли бўлинмаларнинг ўзаро таъсирлашув усулларини эътироф этадилар. Шу билан бирга, олимларнинг фикрича, ички аудит корхонадаги ички хўжалик назоратининг таркибий қисми бўлиб, узлуксиз амалга оширилади деб фикр-мулоҳаза билдирадилар. Улар, В.Д. Андреева фикридан фарқ қилиб, бошқарув ва операцион аудит тушунчаларини бирлаштиради ва қўшимча қилиб «натижалар аудити» тушунчасини қўллайди, унинг моҳиятини «Унумдорлик ва самарадорликни баҳолаш мақсадида корхона фаолиятининг тартибот ва усулларининг ҳар қандай исталган қисми»ни текшириш деб белгилайди<sup>38</sup>. Бундан ташқари, олимлар операцион аудитни янада деталлаштиришга ҳаракат қилади, яъни алоҳида йўналишлар сифатида мақсадли дастурлар аудити, инкироз корхона аудити, инвестиция лойиҳалари аудити ва экологик аудитни ажратадилар.

Фикримизча, М.В. Мельникнинг фикри алоҳида эътиборга молик, унинг таъкидлашича, «... ички аудит – бу хўжалик юритувчи субъектларда уни бошқариш органларининг манфаатларида ташкил этиладиган ва унинг ички ҳужжатлари билан тартибга солинадиган, ички назорат тизимининг алоҳида таркибий қисмлари ишончлилиги ва самарадорлигини аниқлаш мақсадида ушбу субъект ишини текшириш ва баҳолаш бўйича фаолиятдир»<sup>39</sup>. Бунда, ички аудитни, унинг асосий функционал имкониятларидан келиб чиқиб, назорат қилувчи ва маслаҳат берувчи аудитга ажратиш мумкин, деган фикр билдирилади.

Ички аудит самарадорлигини оширишни таъминловчи элемент сифатидаги мазмуни ва ролига, фикримизча: «Ички аудит – хўжалик юритувчи субъектларга рискларни бошқариш, назорат қилиш ва корпоратив бошқарув тизимига мақбул ёндашув асосида қўйилган мақсадларга эришишда ёрдам берувчи, молиявий-хўжалик фаолияти самарадорлигини оширишга қаратилган объектив қафолатлар ва маслаҳатлар берувчи мустақил тизим» деб таъриф берилган мумкин.

<sup>37</sup> Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. Под ред. О.В. Ковалевой. - М.: Приор-издат, 2003. - 320 с.

<sup>38</sup> Арено Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. - М.: Финансы и статистика, 1995.

<sup>39</sup> Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. - 520 с.



Бу фикрга кўра, ички аудитнинг назорат функцияси позициясидан келиб чиқиб, уни бухгалтерия ҳисоби тизими аудити ва хўжалик фаолиятининг мақсадга мувофиқлиги ва самарадорлиги аудитига ажратиш мумкин.

Бухгалтерия ҳисоби тизимининг ички аудити хизмати тосонидан текшуривини амалга ошириш жараёнида алоҳида элементлари ишини текшириш ва баҳолашни ўтказишни назарда тутати. Ички аудитнинг ушбу йўналишини амалга оширишда алоҳида эътибор бундан олдинги назорат тартиботларига жамланади, бу ҳисоб ахборотидаги четга чиқишлар ва хатоларни ўз вақтида аниқлаш имконини беради ҳамда бухгалтерия ҳисоби тизими ходимларини «ўз мажбуриятларини малакали бажариш»га мажбур қилади<sup>40</sup>. Бошқача айтганда, бухгалтерия ҳисоби тизимининг ички аудити олиб боришнинг мақсади ушбу тизим ходимлари томонидан лавозим вазифаларининг муносиб тарзда бажарилишини текширишдир.

Бундан хулоса қилиш мумкинки, мазкур ички аудит йўналиши бухгалтерия ҳисоби технологиясини ушбу тизимнинг барча ходимлари томонидан бажарилиши сифатига баҳо беришдан иборат бўлиб, бундай фикрга биз ҳам қўшиламыз. Ички аудит иш фаолиятининг хусусиятларидан бири бирламчи ҳужжатлар, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи регистрларида хатолар ва четга чиқишларни аниқлаш йўли билан активлар ва ҳужжатларнинг сақланишнинг таъминлашга қаратилгандир. Бошқача айтганда, бухгалтерия ҳисоби тизимининг ички аудити моддий, молиявий, меҳнат ва ахборот ресурсларининг талон-тароҳ қилиниши, фирибгарлик, сохталаштириш, бузилиш ва мақсадсиз фойдаланилишининг олдини олишга йўналтирилган.

Шундай қилиб, ички аудитнинг моҳияти ва предмет соҳасига берилган таърифларнинг бундай хитма-хиллиги муқаррар ҳолатдир, чунки моҳият ҳам, предмет ҳам доим уларнинг энг аниқ таърифларидан анча кенг бўлади, уларнинг бирортаси ҳам ҳамма жиҳатини қамраб ололмайди. Агар аудитга тасниф белгилари нуқтан назардан қаралса, у ҳолда ички ва ташқи аудит турларини ажратиш мумкин.

Таҳлил жараёнида шундай хулоса қилиш мумкин: кўпчилик олимлар, дастлаб ички назорат тушунчаси пайдо бўлган, кейин вақт

<sup>40</sup> Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие Под ред. проф. М.В. Мельник. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. - 520 с.

тақозоси билан ўз ичига қўплаб кенг функцияларни оладиган, корхоналар эҳтиёжини қондирадиган ва муаммолар юзага келишининг олдини оладиган ички аудит тушунчаси шаклланган, деган фикрга қўшиладилар.

И. А. Белобжецкийнинг ички аудит бўйича қарашлари жуда қизиқарли: «Ички аудит корхона фаолиятининг барча томонларини мустакил баҳолаш функцияси бўлиб, хўжалик юритувчи субъектларнинг ичида амалга оширилади, ҳамда менежерларда мавжуд назорат тизими ишончли ва самарали эканлигига қатъий ишонч ҳосил қилишга йўналтирилган»<sup>41</sup>.

А.К. Ибрагимовнинг фикрича «Ички аудит бу хўжалик фаолияти ҳақидаги ахборотни беради ва хўжаликлар ҳисоботларининг ишончлигини тасдиқлайди. Ушбу аудит, асосан, ресурслар, нобудгарчиликларнинг олдини олиш ва корхона ичида зарурий ўзгаришларни амалга ошириш учун зарурдир»<sup>42</sup>.

Қайд этиш жоизки, назорат тизимининг ишончли ва самарали деган тушунчалари аудит жараёнида белгиланган риск даражасига бевосита боғлиқ.

Шунинг учун, фикримизча, ички аудит ахборотга оид рискларни ахборотдан фойдаланувчи тўлиқ ва ишончли ахборотни олиши мумкин бўлган мақбул даражагача туширишдан иборат. У молиявий ҳисоботларнинг ишончлилик даражаси, хўжалик юритувчи субъектларни таркибий ажратишнинг барча даражаларида бошқарув тизимининг самарадорлиги ва мақсадга мувофиқлигини аниқлашга қаратилган.

Яъни, ички аудитга зарурат мулкдорлар ва хўжалик юритувчи субъектлардаги раҳбарлар зиммасига юклатилган вазифаларни қай даражада тўғри тушунганликлари ва бунинг натижасида амалга оширилган ишларнинг ҳақиқий ҳолати ҳақида ахборотга эга бўлиш истаклари билан ифодаланади. Хўжалик юритувчи субъектлар раҳбарияти ўз зиммасига юклатилган вазифаларни бажариш учун ихтисослаштирилган бўлинмалар ташкил этилади, бошқарув бўғинлари, ишлаб чиқариш участкалари ва ҳар бир технологик жараёни ташкил этадилар. Шунинг учун ички аудит хизмати томонидан умуман тизим ва унинг ҳар бир элементининг оқилона фаолият

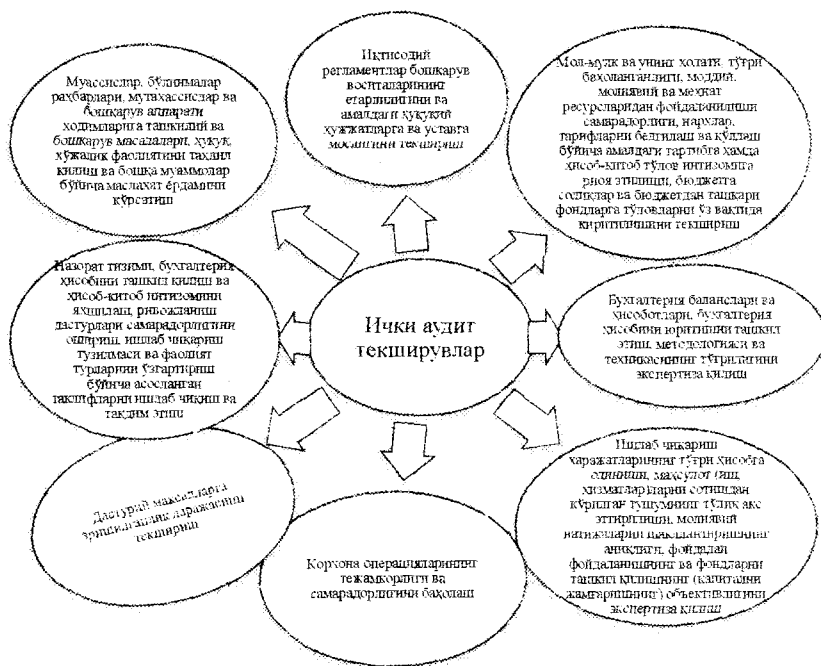
<sup>41</sup> Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. - М.: Финансы. 2010.

<sup>42</sup> Ибрагимов А.К. «Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудити ва кишлоқ хўжалиги маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш» и.ф.д.ил.лар.о.д.э. дисс.-Т.: 2002 й.

кўрсатиши, улар ўртасидаги ўзаро боғлиқлик даражаси тахлит килади ва баҳо беради. Бунинг натижасида, хўжалик юритувчи субъектлар фолиятидаги заиф томонлар аниқланади ва мавжуд камчиликларни бартараф этиш бўйича тавсиялар берилади.

Шунда й қилиб, ички аудит хизмати ёрдамида молия, ишлаб чиқариш, маркетинг, реализация, харидлар, логистика, ходимларни бошқариш ва х.к. каби барча фаолият соҳалари назорати таъминланади.

Ички аудит фаолиятига бағишланган мавжуд адабиётларни ўрганиш натижаси ички аудитнинг текширув объекти ва асосий вазифаларини 1.5-расмда кўрсатилганидек акс эттириш мумкин.



1.5-расм. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудитнинг асосий вазифалари

Ички аудит хизматининг асосий вазифалари хўжалик юритувчи субъектларда йўлга қўйилган ички назорат тизими ҳусусиятидан келиб чиққан ҳолда шаклланади. Унинг самарадорлиги эса иш

режасининг тўғри тузилганлиги ва тегишли ҳисоботларда хўжалик юритувчи субъектларнинг асосий жиҳатларига қанчалик эътибор қаратилганлиги билан баҳо берилади.

Бунинг натижасида эса ички назорат тизимидаги такомиллаштирилиши лозим бўлган масалалар таҳлил қилинади ва тавсиялар ишлаб чиқилади. Бу эса, ўз навбатида, ҳар бир тизимнинг вази-фаларини ва ундан қутилган натижаларни аниқлашда катта самара беради ҳамда ички аудит ва ички назорат тизимлари фаолиятини тартибга солади.

Шу билан бир қаторда ички аудит вазифалари таркибига кирувчи ва уни ташқи аудитдан чегараловчи асосий фарқланувчи хусусиятларини очиб беради ва у томондан тайёрланган хизматлардан ташқи аудиторлар ҳам фойдаланишлари мумкин.

Таъкидлаб ўтиш жоизки, ички аудит хизматининг материалларидан ташқи аудит, солиқ инспекцияси ва бошқа назорат органлари фойдаланишлари мумкин. Шу билан бирга айнан ушбу назорат органлари томонидан аниқланган камчиликларнинг ҳажми ва миқдори ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигини аниқловчи асосий ўлчов белгиси бўлиб, бирлиги бўлиб ҳисобланиши мумкин.

Чунки ички аудит хизмати асосий мақсадларидан бири хўжалик юритувчи субъектларни ҳар бир бўлими фаолиятига баҳо бериш ва ундаги камчиликларни бартараф этиш борасида ўз тақлифларини бериб бориши лозим.

Шундай қилиб, ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъектларнинг бутун фаолиятига, яъни, ишлаб чиқариш жараёни, участка ва цехлар фаолиятига, ҳамда хўжалик фаолиятини тартибга солувчи умумий қонунчилик ва хўжалик юритувчи субъектларнинг иқтисодий меъёрий-ҳуқуқий базасини ташкил этувчи ички ҳужжатлари, шунингдек, ишлаб чиқариш технологиясини камраб олган бўлиб, унинг самрали фаолияти молиявий ҳисобот натижаларига бевосита таъсир кўрсатади.

Шунинг учун ишлаб чиқариш шароитида иштирок этаётган ҳар бир тизим ўзига яраша ҳиссасини қўшиши билан бирга ундаги узилишлар хўжалик юритувчи субъект фаолиятига салбий таъсирини олдини олишга ички аудит хизмати ўз эътиборини қаратиши лозим. Ҳамда у томонидан ўрганилган масалалар ва ҳулосаларда ишлаб чиқиш жараёнини такомиллаштиришга алоҳида эътибор бериш мақсадга мувофиқ.

Қайд этиб ўтиш жоизки, ички аудит фаолиятини ташкил этишга бағишланган халқаро тажрибанинг аҳамияти каттадир. Шунинг учун халқаро тажрибани ўрганиш ва унинг ютуқларидан фойдаланиш ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигига бевосита таъсир кўрсатади. Ушбу меъёрий ҳужжатларда ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этиш билан бир каторда аудитнинг жараёни, унинг рисклари муҳимлигини кўрсатишлари тўғрисида тегишли моддалар ёритиб ўтилган.

### **1.3 Ички аудитни меъёрий ва услубий тартибга солиш асослари**

Ички аудит фаолиятини ташкил этиш асосларидан бири бу унинг меъёрий асосини шакллантириш ва уни тўғри расмийлаштиришдан иборатдир. Бунда ички аудит рискларни бошқариш, назорат ва корпоратив бошқариш жараёнлари самарадорлигини баҳолаш ва оширишга тизимлашган ва изчил ёндашувни қўллаган ҳолда ҳўжалик юритувчи субъектлар ўз олдига қўйган мақсадларига эришишида ёрдам беради.

Даставвал, ички аудит фаолияти молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини таъминлашга қаратилган. Масалан, Россия компанияларида ички аудиторлар солиқларни ҳисоблашнинг тўғрилигини текшириш билан ҳам шуғулланишган. Аммо бугунги кунга келиб мазкур вазифалар ички аудит хизматининг бутун дунёда, шу жумладан Ўзбекистонда ҳам ягона ва асосий вазифаси бўлмаётган қолди.

Бугунги кунда ички аудит хизматининг фаолияти ички аудит томонидан ишлаб чиқилган ва тавсия этилган меъёрий ҳужжатлар асосида ташкил этилган.

Шу билан бирга ушбу хизмат фаолиятини тартибга солиш билан бир каторда унинг салоҳиятини кучайтириш мақсадида давлат томонидан турли меъёрий ҳужжатлар қабул қилинган бўлишига қарамай уларнинг турли ҳилдаги фарқ қилувчи хизматлари ҳам бор. Масалан, ички аудит хизмати Буюк Британия ва АҚШда аудиторларни тайёрлаш, малакасини ошириш ва уларнинг ўз касбий вазифаларини бажаришини назорат қилишда кенг мустақилликка эгаллиги билан ажралиб туради. Европа мамлакатларининг аудиторлик фаолияти эса, аксинча, давлат томонидан қатъий назорат қилинади. Бу ерда айнан ички назорат

ҳукумат тузилмаларида қабул қилинган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар асосида тартибга солинади ва амалга оширилади.

Шу билан бирга, ички аудитни сертификация жараёни ва уларнинг фаолиятини назорат қилиш вазифалари ҳам бир-биридан фарқли бўлса-да уларнинг ўзига хос бир хил йўналишлари мавжуд. Масалан, Европа Иттифоқи мамлакатларида бухгалтерия ҳисоботлари ва балансларини текшириш билан шуғулланувчи ички аудиторлар билан бир қаторда, солиқ масалалари бўйича алоҳида аудитор-маслаҳатчилар тоифаси ҳам ажратилади. Ушбу мутахассислар компанияларда алоҳида бўлинма сифатида фаолият олиб боради. Австралияда дипломли бухгалтер-аудиторлар институти ташкил этилган бўлиб, у ўз аъзолари сафига Осиё, Малайзия, Сингапур давлатларида, Гонконг фуқаролари ҳам унинг аъзоси бўлиши мумкин. Ҳамда ушбу институт томонидан Осиё мамлакатлари вакиллариغا Австралияда ички аудит касбига ўқитиш ва тайёрлаш, малака имтиҳонларини топшириш ва тегишли унвонларни беришда ҳам ёрдам кўрсатилади<sup>43</sup>.

Айрим мамлакатларнинг аудитга хос замонавий хусусиятларини кўриб чиқиб, қайд этиш мумкинки, АҚШда аудиторлар учта ихтисослик бўйича сертификат олиши мумкин:

- маслаҳатчи бухгалтер;
- маслаҳатчи ички аудитор;
- маслаҳатчи ахборот тизимлари аудитори.

Аудиторлик фаолиятини юритиш учун лицензияга эга бўлиш мураккаб имтиҳон топширишни ва профессионал ташкилотларга аъзо бўлишни талаб қилади.

Жумладан, **Буюк Британияда** ички аудиторлар малакаси Бухгалтерия органлари консультатив қўмитасининг тўртта институтларидан бирига аъзо бўлиш билан тасдиқланиши керак.

**Канадада** давлат молия назоратининг асосий органи Бош аудитор бошқармасидир. Бошқарувга Бош аудитор раҳбарлик қилади, у 10 йилга сайланади ҳамда парламентнинг мансабдор шахси ҳисобланади. Ўз навбатида, Бош аудитор бошқармасининг ходимлари (тахминан 600 киши) Бош аудиторга қонун билан юклатилган ваколатларни бажаришда ёрдам кўрсатади. Бошқарма аудитнинг учта турини ўтказди: молиявий, махсус ва бошқарув аудити (хар йили давлат бошқаруви субъектларида 30 га яқин

---

<sup>43</sup> Ножкина Т.В. Международный аудит: Учебное пособие. - Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2011. -127 с.

текширувлар ўтказилади). Бошқарма томонидан ўтказиладиган ҳар қандай текширув 18 ойгача давом этиши мумкин.

**Италия** аудитни давлат томонидан тартибга солиниши кучли ривожланган мамлакатлар қаторига киради. Қонунчилик компанияларга батафсил ишлаб чиқилган ва аудиторлар томонидан тасдиқланган молиявий ҳисоботларни топшириш мажбуриятини юклайди.

**Германияда** ички аудит фаолиятининг асосий хусусияти шундан иборатки, барча аудиторлар (Ички аудит хизмати директорлари) мажбурий тартибда Аудиторлик палатаси аъзоси бўлиши керак. Бу ерда аудиторлик назорати бир неча йўналишда амалга оширилади. Биринчидан, молиявий йил охирида корхоналарни аудиторлик назоратдан ўтказиш. Иккинчидан, махсус аудиторлик назорати (ташқил этиш пайтида, умумий директорлар йиғилиши топшириғи билан ва ҳ.к.) ўтказиш.

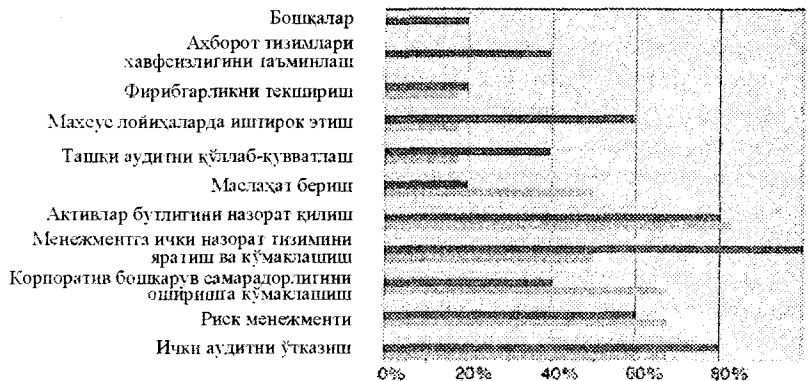
**Хитой** ҳукумати, аксинча, дипломли жамоат бухгалтерлари ва аудиторлари сонининг кўпайишини қўллаб-қувватлайди. Мамлакатда 50 мингдан ортиқ аудиторлик ташкилоти ва 70 мингта ички аудитор фаолият юритади.

**Францияда** аудит билан боғлиқ масалалар Адлия вазирлиги томонидан тартибга солинади. Ички аудитор Францияда ҳисобкитоблар бўйича комиссар деб аталади, у корхона мулкдорлари (акциядорлари) томонидан аудит ўтказиш учун олти йил муддатга тайинланади.

Россия ички аудиторлар Институтининг президенти А. Сониннинг фикрича, аксарият ҳолларда олий ижроия раҳбарияти ички аудитни назорат тизимини шакллантириш бўйича бошқарув қарорларини ҳал қилувчи ресурс сифатида қарашга мойил бўлади.

Шу билан бирга, олий ижроия раҳбарияти ички аудитнинг биринчи навбатдаги вазифалари сифатида келажакда ички назорат тизимини яратишда менежментга кўмаклашиш (100 %) ҳамда махсус лойиҳаларда иштирок этиш (60 %)ни эътироф этади. Директорлар кенгашлари эса аудиторлардан риск-менежментда (67 %) ва корпоратив бошқарув самарадорлигини оширишда иштирок этишини (67 %) қутади. Ички аудит хизмати раҳбарларининг ўзи ички аудит томонидан олиб бориладиган устувор вазифалар сифатида ички аудитни ўтказиш (75 %) ҳамда менежментга ички назорат тизимини ташқил қилишда кўмаклашиш (70 %)ни ажратадилар. Энг устувор вазифалар қаторида барча учта гуруҳ

активларнинг бутлиги назорат қилишни кўрсатиш мумкин (1.6-расм).



■ Директорлар кенгаши раиси ■ Президент, Бosh директор ■ Ички аудит хизмати раҳбари

### 1.6-расм. Истикболда ички аудит хизмати асосий эътиборнинг қаратадиган соҳалар

Манба: Германиянинг «Konzernrevision Deutsche Bahn AG» компанияси маълумотлари, 2013 йил, сентябрь.

Шундай қилиб, директорлар кенгашлари ички аудиторнинг анъанавий текширувчидан риск-менежмент ва корпоратив бошқарув соҳаларидаги маслаҳатчига айланишини истайди.

Фикримизча, ички аудит анъанавий текширувларни ўтказишдан кўра янада каттарoқ салоҳиятга эга. Шунинг учун, ички аудит хизмати томонидан аудит ва маслаҳат бериш фаолиятига ажратилadиган вақт нисбати масаласида эҳтиёткорлик керак. Ўзбекистон бухгалтерлари ва аудиторлари миллий ассоциацияси кенгашининг раиси М.М. Тулаходжаеванинг фикрича, ички аудитнинг вазифаси «Мустақил ва объектив қарорларни беришдир».<sup>44</sup> (улар шу текширувлар натижасида пайдо бўлади), маслаҳат бериш ишлари улушининг жиддий ошиб кетиши ички аудитнинг келгусида ҳолислигига салбий таъсир кўрсатиши мумкин. Турли компанияларнинг бу борадаги амалиёти бир-биридан катта фарк қилади. Америка компанияларида кузатиладиган тенденцияларга қарасак, ички аудит хизмати иш вақтининг 60 дан 80 фоизи бугунги

<sup>44</sup> [www.audit.uz](http://www.audit.uz)



кунда кафолатни беришга (анъанавий ички аудитга) ажратилмоқда, маслаҳат бериш ишларига эса тегишлича 20 % дан 40 % гача вақт ажратилади.

Германиянинг «Konzernrevision Deutsche Bahn AG» компанияси назорат-тафтиш бошқармаси бошлиғи, CIA (сертификатланган ички аудитор) Л. Каурснинг фикрича, ички аудиторлар бошқарув ва бизнес самарадорлигини ошириш мақсадида компанияларда ўсиш ва ижобий ўзгаришларнинг ташаббускори бўлиши керак<sup>45</sup>. Бундай фикрга Ўзбекистон «AUDITREYTING» Жамоат кенгашининг раиси О. Машарипов ҳам қўшилади.

Бизнингча, бунинг учун компанияда корпоратив маданият даражаси юқори бўлиб, нафақат олий раҳбарият ва мулкдорлар, балки компаниянинг бошқа барча ходимлари ҳам ички аудит хизмати билан ҳамкорликка ва амалий мулоқотга ташкил эта билишлари керак.

Бозор муносабатлари ривожланиши ички назорат муҳитининг эркинлашуви асносида ички аудиторлик хизмати текширувлар ва фирибгарликларни фош қилиш билан камроқ шугулланади ва кўпроқ вақтини ички назорат тизимини баҳолашга, шунингдек ички маслаҳат беришга ажратади. Ички аудитнинг ривожланиши объектив ва эволюцион жараён бўлиб, бошқарувнинг бошқа функциялари ва методологик асосланганлиги билан ҳам билвосита боғланган.

Халқаро амалиётда ички аудитни тартибга солиш асослари қуйидагилар ҳисобланади: Ички аудит стандартлари, ахлоқ кодекси, низомлар, меморандумлар ва ҳ.к. Ўзбекистон Республикасида ички аудитни ташкил этишни тартибга солиш бўйича қуйидаги (1.2-жадвал) интеграл тизим мавжуд:

*1.2-жадвал*

**Ўзбекистон Республикасида ички аудит хизмати фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизими**

Меъёрий ҳужжат турлари ва номи	Тартибга солиш ва меъёрий ҳужжатни қўллаш соҳаси	Ишлаб чиқишнинг даражаси
«Аудиторлик фаолияти дўрисидати қонун»	Молия-иқтисодий тизимда аудитнинг ўрни, мақсади	Қонун қабул қилинган

<sup>45</sup> Cauers L. Organisatorische Status der internen Revision und Kontrolle im Konzern DB AG — Aufgaben, Funktionen und Berichterstattung im Rahmen der neuen Struktur Konzernrevision Deutsche Bahn AG September 2013 In German

	ва вазифаларини белгилайди	
Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари	Аудиторлик фаолиятини тартибга солишнинг барча объектлар учун мажбурий бўлган умумий масалаларини белгилайди, аудиторлик хизматлари бозорининг барча субъектлари учун мажбурий аудит меъёрларини ўрнатади	Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари (21та стандарт) ишлаб чиқилган ва тасдиқланган
Қонунчилик ҳужжатлари ва қонун ости меъёрий ҳужжатлар	Аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар учун аудиторлик фаолиятини тартибга солиш бўйича умумий қоидаларни белгилайди	Кўрсатилган қонунга мувофиқ аудиторлик фаолиятини аттестациядан ўтказиш ва лицензиялаш ва ҳ.к. соҳасида меъёрий ҳужжатлар ишлаб чиқилган
Аккредитацияланган профессионал бирлашмаларнинг ички стандартлари	Аудиторлик фаолияти махсус масалаларининг профессионал бирлашмалар даражасида тартибга солиниши	Аккредитацияланган профессионал аудиторлик бирлашмалари (Ўзбекистон БАМА, Ўзбекистон Республикаси Аудиторлари палатаси) томонидан ишлаб чиқилмоқда
Вазирликлар ва идораларнинг меъёрий ҳужжатлари	Аудитнинг махсус хусусиятларини умумий, банк, сўғурта, инвестициявий институтлар турлари бўйича тартибга солиш	Вазирликлар томонидан аудит йўналишлари бўйича бир қатор ҳужжатлар қабул қилинган ва ишлаб чиқилмоқда
Ички аудиторлик стандартлари	Мажбурий аудит ва аудитга қўшимча хизматларни ўтказишда	Қорхона ва ташкилотлар ички аудит хизмати томонидан ишлаб чиқилмоқда

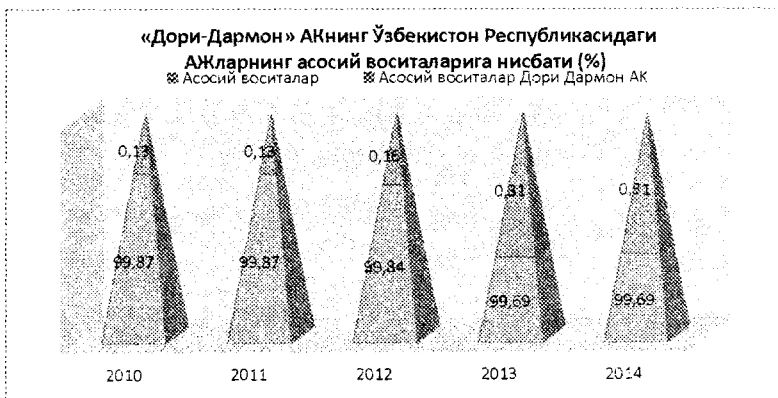
**Манба:** Муаллиф томонидан тузилган

Унда қарор билан тасдиқланган ички аудит низомда унинг вазифалари, ҳуқуқи ва мажбуриятлари белгилаб берилган. Аммо унинг фаолиятини олиб бориш борасида тавсиялар ёритиб ўтилмаган. Шунинг учун ички аудит хизмати ўзининг фаолиятини ташкил этиш жараёнида 1.2-жадвалда келтирилган меъёрий ҳужжатларга асосланди.

1.2-жадвал маълумотларига назар солсак, ундаги меъёрий ҳужжатларнинг аксарият қисми ташқи аудиторларнинг фаолиятини ташкил этишга бағишланган.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2006 йил 27 сентябрдаги ПҚ-475-сонли «Қимматли қоғозлар бозорини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорига мувофиқ активларининг баланс қиймати 1 млрд. сўмдан кўп бўлган корхоналарда, активларининг баланс қиймати энг кам иш ҳақи миқдорининг юз минг қаррасидан кўпроқ бўлган акциядорлик жамиятларида эса ички аудит хизматлари ташкил этилади, мазкур хизматлар қўзғатув кенгашлари томонидан тайинланади ва уларга ҳисобот беради. Улар Қўзғатув кенгашлари томонидан тайинланади ва уларга ҳисобот беради. Айнан шу сабабли ва зарурат туфайли, «DORI-DARMON» АКдан ҳам ички аудит хизмати ташкил этилган.

Агар «DORI-DARMON» АКнинг асосий воситалари улушини Ўзбекистон Республикасининг акциядорлик жамиятлари бўйича асосий воситалар улуши билан таққосласак қуйидагиларни кўришимиз мумкин:



Манба: Ўзбекистон Республикаси Давлат статистика қўмитаси ва «DORI-DARMON» АКнинг маълумотлари асосида муаллиф томонидан тузилган.

Келтирилган маълумотлардан шундай хулосага келиш мумкинки, «DORI-DARMON» АКнинг асосий воситалардаги улуши юқори ва 1 млрд. сўм юқори бўлган талабга жавоб беради.

Республикада ички аудит хизматини ташкил этиш масалари илк бор Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сонли қарорининг 2-илтоси

«Корхоналардаги ички аудит хизмати» тўғрисидаги низомда ўз аксини топган.

Ўзбекистонда ички аудитни ривожлантириш ва ички аудиторлар Институтини фаолиятини меъёрий-ҳуқуқий тартибга солишни такомиллаштиришнинг кейинги босқичига Ўзбекистон Республикаси Президентининг 26.11.2010 йилдаги ПҚ-1438 сонли «2011-2015 йилларда Республика молия-банк тизимини янада ислох қилиш ва барқарорлигини ошириш ҳамда юқори халқаро рейтинг кўрсаткичларига эришишнинг устувор йўналишлари тўғрисида»ги қарорининг қабул қилиниши қўшимча тўртки бўлди.

Мазкур қарорда ички аудит хизматлари ходимларини сертификатлаш тизимини жорий этишга доир меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга ўзгартиришлар ва қўшимчалар киритиш назарда тутилган. Бунда Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2006 йил 27 сентябрдаги ПҚ-475-сонли «Қимматли қоғозлар бозорини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорини ҳам айтиб ўтиш жоиз, унга кўра активларининг баланс қиймати 1 млрд сўмдан кўп бўлган корхоналарда, активларининг баланс қиймати энг кам иш хақи миқдорининг юз минг қаррасидан кўпроқ бўлган акциядорлик жамиятларида эса ички аудит хизматлари ташкил этилиши лозим.

Республикамызда қабул қилинган меъёрий ҳужжатлар асосан ташки аудиторлар фаолиятига бағишланган. Ички аудит фаолияти эса фақатгина Вазирлар Маҳкамаси томонидан тасдиқланган Низом асосида юритилмоқда. Ички аудит хизмати функциялари ички назорат тизимининг мослиги ва самарадорлигини мониторинг қилиш вазифаларига ҳам алоҳида эътибор қаратилган.

Вахоланки, ички аудитнинг ҳажми ва мақсадлари ҳар бир алоҳида ҳолда турлича бўлиб, ҳўжалик юритувчи субъектларнинг ўлчами ва тузилмасига, Қўзатув кенгаши тимсолидаги унинг мулкдорлари талабларига боғлиқ.

Бунини биз «DORI-DARMON» АКни ички аудит тизими мисолида яққол кўришимиз мумкиндир. Яъни, ички аудит хизмати корхонанинг таркибий бўлинмаси бўлиб Қўзатув кенгашига бўйсунадиган ички тизим бўлиб, у ўз фаолиятини олиб боришда ушбу кенгаш томонидан белгиланган вазифаларни инобатга олган ҳолда ташкил қилинган.

Бунда ички аудит хизмати Қўзатув кенгаши томонидан тасдиқланган йиллик иш режасига мувофиқ ташкил этилган. Лекин,

ушбу режага йил давомида лозим бўлган ҳолда ўзгартиришлар қиритилган ва ички аудит хизмати унга кўра ўз фаолияти жараёнига тузатишлар киритган.

Изданишимиз объекти бўлган «DORI-DARMON» АКда ички аудит хизмати ўз фаолиятини «Корхоналарда ички аудит хизматлари тўғрисида»ги низом талабларига кўра олиб боради. Ушбу низом Кузатув кенгаши томонидан тасдиқланганлиги учун ички аудит хизмати томонидан қандай текширувлар олиб борилиши лозимлигидан унинг хабари бўлади. Бу эса иш жараёни самарадорлигини оширади.

Айтиш керакки, бугунги кунда ички аудиторлар учун ҳўжалик юритувчи субъектларда ички аудитни ўтказиш қондаларини тартибга солувчи алоҳида стандартлар ишлаб чиқилмаган. Шу муносабати билан ички аудиторлар ўз хизмат вазибаларини бажаришда аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларига таянадилар.

Ўзининг моҳияти ва мазмўнига кўра ушбу стандартлар ички аудит хизмати учун фойдали бўлса-да, уларда ички аудит хусусиятлари инобатга олинмаган. Жўмладан, уларда кўрсатилган мустақиллик, иш режасини ташкил қилиш, муҳимлик, ички назорат тизимига баҳо бериш жараёни ташки ва ички аудит жараёнида бир-бирдан тўблан фарк қилади. Масалан, ташки аудит ўз ишини режалаштиришда қиска вақтга мўлжаллаган ҳолда муҳимлик кўрсаткичларидан фойдаланса, ички аудит хизмати бу фаолиятини бир йилга тақсимлаши ва ўрганиши лозим бўлган масалаларни чуқурроқ таҳлил қилиши лозим.

Шунинг учун ички аудит стандартларидан ички аудит ҳуқуқмати томонидан тўлик фойдаланилиши унинг иш самарадорлигига салбий таъсир этиши мумкинлигини инобатга олиш лозим. Шунинг учун ҳам ички аудит ҳуқуқмати ўз фаолияти учун ўртача меъёрий ҳужжат ишлаб чиқиши ва иш жараёнида унга риоя қилишини таъминлаши керак. Бундай меъёрий ҳужжат ўз ичига аудитнинг барча босқичларини, жўмладан, режалаштириш, текширувни ўтказиш, унинг натижасида ёритиладиган ҳисобот ва тавсияларни шакллантириш учун керак бўлган жараёни тўлик қамраб олиши лозим.

Таъкидлаш жоизки, ички аудит хизмати функциялари қўйидаги элементларнинг битта ёки бир нечтасини ўз ичига олиб, уларни қўйидагича очиб бериш мумкин:

а) ички назорат фаолияти самарадорлиги мониторинги, яъни бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари фаолиятини текшириш, унинг самарадорлиги ва ишини мониторинг қилиш, шунингдек, уларни янада такомиллаштириш бўйича тавсияларни бериш;

б) молиявий ва бошқарув ахборотини ўрганиш бунда ахборотни тўплаш, ўлчаш, таснифлаш ҳамда унинг асосида ҳисобот тузиш учун фойдаланиладиган воситалар ва усулларни текшириш, шунингдек унинг алоҳида таркибий қисмларига нисбатан махсус сўровлар, жумладан операцияларни, бухгалтерия ҳисоби счётлари бўйича қолдиқларни синчиклаб тестдан ўтказиш ва бошқа амалларни очиб бериш;

в) тежамкорлик, самарадорлик ва натижавийликни назорат қилиш, шу жумладан, ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини назорат қилиш жараёнини ўрганиш ва унга баҳо бериш;

г) республика миқёсидаги конун ва меъёрий ҳужжатлар, бошқа ташқи талаблар, шунингдек, раҳбариятнинг сиёсати, директивалар ва бошқа ички талабларига риоя этилишини назорат қилиш.

Ички аудит хизмати раҳбари ўз фаолиятини самарали ташкил этиш мақсадида, турли аудиторлик назорати объектларини текширишнинг базавий методикаларини ишлаб чиқиши, уларда аудитнинг мақсад ва вазифалари, ахборот манбалари, эҳтимол қилинадиган ҳуқуқбузарликлар ва оддий хатоликларнинг таснифи, ишлар кетма-кетлиги, намунавий иш ҳужжатлари ва ҳисобот ҳужжатларини ақс эттириш керак.

Шунинг учун ички аудит хизмати ўз фаолиятини ташкил этиш ва унинг самарадорлигини таъминлаш мақсадида меъёрий ҳужжат яъни ички аудит стандартларини ишлаб чиқишлари мақсадга мувофиқ. Ушбу стандартлар қўйидаги бўлимларни ўз ичига олиши мумкин:

1. Ички аудит хизматини тартибга солувчи асослари.

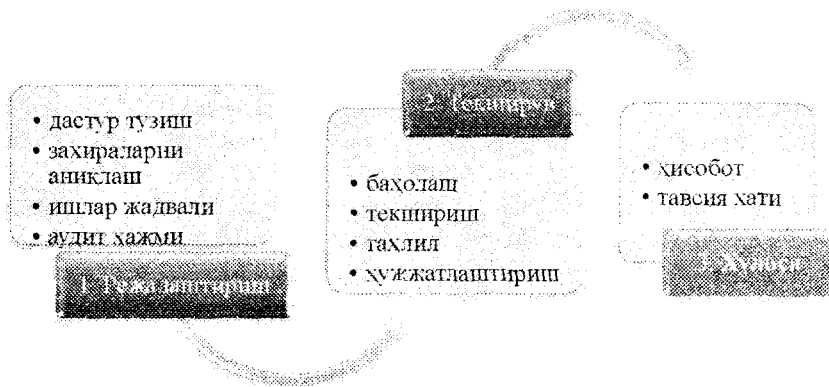
Ушбу бўлим ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этиш билан боғлиқ бўлган талабларни очиб беради. Бунга ички аудитнинг ташкилий тузилмаси, мақсади ва вазифалари, мазкур хизмат ходимларининг функционал вазифалари, шунингдек, мазкур бўлимда ички аудит хизмати ходимларига қўйиладиган талаблар, уларнинг фаолият давомидаги ҳуқуқлари ва мажбуриятларини киритиш мумкин бўлади. Ички аудит бўлими фаолиятининг аниқ йўналишлари корхонада бўлимни ташкил қилиш мақсади, корхона-

нинг, ташкилий тузилмаси, фаолияти кўламлари ва турлари, унинг алоҳида бўлинмалари ёки шўъба корхоналарининг сони ва жойлашувидаги минтақавий фарқларга боғлиқ.

Фикримизча, корхонанинг ихтисослашувидан келиб чиқиб Кузатув кенгаши томонидан қонунчиликка мувофиқ текширувларни олиб боришнинг бошқа йўналишлари ҳам белгилаб берилиши мумкин.

2. Ички аудитни ўтказишга боғлиқ стандартлар.

Ушбу бўлим стандартлари умумлаштирилган ҳолда қуйидагилар бўлиши мумкин: «Ички аудитни режалаштириш», «Ички аудит объектининг ҳолати ҳақидаги ахборотни тўплаш, тизимга солиш, ҳужжатлаштириш, таҳлил қилиш ва баҳолаш жараёни», «Ички аудит натижалари бўйича ҳисобот», «Ички аудит натижаларини манфаатдор шахсларга етказиш ва кейинги ҳаракатлар» (1.7-расм).



1.7-расм. Ички текширув ўтказишни ташкил этиш жараёни  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Фикримизча, стандартлаштириш тизимсиз мазкур вазифани тизимли ва тартибли равишда амалга ошириб бўлмайди.

1.7-расмда кўрсатилганидек ушбу стандартларни уч гуруҳга ажратиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Масалан, режалаштириш гуруҳига текширув дастурини тузиш, аудит ҳажминини аниқлаш, унга кўра иш жадвалини кўриб чиқиш ва текширув гуруҳини шакллантириш стандартлари киритилса.

Текширув гуруҳига «Ички аудит объектининг ҳолати ҳақидаги ахборотни тўплаш, тизимга солиш, ҳужжатлаштириш, таҳлил

килиш ва баҳолаш тартиботларини ўтказиш» стандарти аудиторлик ҳолиселиги сақланаётгани ва аудит мақсадларига эришилаётганини етарлича кафолатини таъминловчи стандартларни киритиш мумкин. Бунда ички аудитнинг предмети, вазифалари ва ҳажмига оид барча масалалар бўйича ахборот тўплаш стандартлари ҳам мавжуд бўлиши керак. Унутмаслик керакки, ахборот аудиторлик ҳулосалари ва тавсиялар учун етарли асосни таъминлаш мақсадида зарурий, етарлича ҳажмда, ҳаққоний, кечиктирилмаган ва ташкилий бўлиши даркор.

Аудиторлик текшируви натижаларини аниқ ва тушунарли намоён қилувчи унинг ҳулосалари гуруҳи стандартларида ўз аксини топиши керак. Бунда аудитор ҳулосаси текширувнинг аниқ мақсади, предмети, ўрганилган масалалар ва унинг натижалари бўйича ҳулосалар аниқ очиб берилиши лозим. Шу билан бирга, «Ички аудит натижалари бўйича ҳисобот» стандарти ички аудиторлар ҳисоботларини тузиш ва тақдим этиш тартибини белгилайди. Ташқи аудит ҳисобдорлиги каби, ички аудиторлар учун ҳам ҳисоботнинг стандарт шакли белгиланган.

Олиб борилган текширувлар натижалари асосида тегишли ҳисоботлар шакллари унинг объекти ва вазифаларидан келиб чиққан ҳолда турлича бўлиши мумкин.

Масалан, активлар ҳолатини текшириш натижалари активларни хатлашдан ўтказишга асосланиши ҳамда уларнинг ҳаракати, ҳақиқатда мавжудлиги ва сақланганлиги ҳақидаги маълумотларни ўз ичига олиши лозим.

Шунингдек, олиб борилаётган текширувлар бўйича барча ҳисоботларда хўжалик юритувчи субъектлар ва унинг таркибий бўлинмалари ижрония органи фаолиятини баҳолашни ўз ичига олган яқуний қисм, аниқланган четга чиқишлар ва хатоликларни бартараф этиш бўйича тавсиялар, тасдиқловчи ҳужжатлар тўплами кўрсатилган бўлиши керак.

«Ички аудит натижаларини манфаатдор шахсларга етказиш ва кейинги ҳаракатлар» стандарти хўжалик юритувчи субъектлар Қузатув кенгашига текширувлар натижалари ҳақида хабардор қилишнинг тартиби ва шаклларини белгилайди.

Масалан, йиғма ҳисоботлар бевосита корхонанинг Қузатув кенгашига кўриб чиқиш ва тасдиқлаш учун тақдим этилиши лозим. Ҳисоботларнинг тасдиқлангандан кейин нусхалари корхонанинг ижрония органига тақдим этилади.



Ушбу ҳужжатлар корхонанинг ижроия органи ички аудит натижасида аниқланган камчиликларни бартараф этиш чораларини кўриши учун асос бўлиб хизмат қилади.

3. Ички аудитни бошқариш стандартлари.

Бизнинг фикримизча, ички аудит ҳукумати фаолияти ҳам стандарт талаблари асосида таҳлил қилиниши унинг ходимларига баҳо бериш мақсадга мувофиқ.

Ушбу бўлимга қуйидаги стандартлар киритилиши мумкин: «Ички аудит бўлинмаларини бошқариш», «Ички аудиторлар иши сифатини назорат қилиш», «Ички аудит бўлими ходимларини бошқариш», «Ташқи аудиторлар билан ҳаракатларни мувофиқлаштириш», «Аудиторлик кўмиталари». Уларнинг баъзиларини қуйида кискача кўриб чиқамиз.

«Ички аудит бўлинмасини бошқариш» стандартида ички аудит хизмати ҳақидаги низомнинг намунавий шаклини ишлаб чиқиб, шунингдек, хизматни бошқаришга қўйиладиган барча асосий талабларни очиб бериш, шу жумладан хизматнинг корхонанинг бошқа бўлинмалари билан ўзаро муносабатлари хусусиятларини баён қилиш мумкин. «Ички аудиторлар иши сифатини назорат қилиш» стандарти ички аудит тегишли тартибда назорат қилинаётганини кафолатлаши лозим. Сифатни назорат қилиш дастлабки хусусиятга эга бўлиши мумкин.

Ички аудит хизмати раҳбари (бўлим бошлиғи) ички аудиторларнинг фаолиги сифатини назорат қилиш учун масъул шахс ҳисобланади. У ички аудиторлар ҳулосаларининг ҳолиселиги, уларнинг ишчи ҳужжатлари аудит давомида олинган натижаларга мослиги ва аудиторлик далилларининг етарлилигини аниқлайди ҳамда уларнинг иши бўйича тушган эътирозларни ўрганади. Сифатни назорат қилиш, шунингдек, ички аудиторларнинг ўз мансаб лавозимлари, ички аудитнинг Ахлоқ кодекси ва стандартларига риоя этиши устидан назоратни ҳам ўз ичига олади.

Турли хорижий мамлакатлар меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларини мамлакатимиз амалиёти билан қиёслаганда, тадбиркорлик фаолиятининг ушбу соҳасидаги кўплаб масалалар бўйича қарорлар қабул қилишда муайян ўхшашлик борлигини кўриш мумкин. Масалан, деярли барча мамлакатларнинг меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларида корхонанинг йиллик молиявий ҳисоботини аудит қилиш зарурлиги ҳақида қоида мавжуд. Ҳар бир мамлакат учун аудиторлик амалиётини олиб боришга рухсат олиш учун малака талаблари

белгиланган. Англияда, масалан, агар шахс ваколатли Давлат котиби томонидан тан олинган бирорта бухгалтер-аудиторлар жамоатчилик ташкилоти аъзоси бўлмаса, у аудитор бўлиш ҳуқуқига эга бўлмайди. Хорижий мамлакатларда аудиторлик фаолияти билан яна бир ўхшашлик – аудиторларнинг текширилаётган корхонанинг барча йиғилишларида катнашиш ва сўзга чиқиш ҳуқуқига эгалигидир. Хорижда аудиторларнинг жавобгарлигига келсак: хорижий аудиторлар ишдаги пала-партишлик, камчиликлар, била туриб фаолиятга нотўғри баҳо берганлик учун, маънавий ва интизомий жавобгарлик билан бир қаторда, моддий ва ҳаттоки жиноий жавобгарликка ҳам тортилиши мумкин.

Хорижий мамлакатлардаги аудитнинг яна бир хусусияти шундан иборатки, чет эл қонунчилигида аудит турлари анча батафсилроқ таснифланган. Масалан, АҚШнинг қонун ҳужжатларида аудитнинг қуйидаги турлари ажратилган: ички аудит, давлат аудити, бошқарув аудити ва тартибга солувчи органлар аудити. Ички аудит мустақил аудиторларнинг хўжалик юритувчи субъектлар манфаатларида амалга ошириладиган, хўжалик юритувчи субъектлар ишини текшириш ва баҳолашга қаратилган фаолиятидир.

Шунингдек, хорижий ва республикамиз амалиётда ички аудитнинг учта тури ажратилади (1.8-расм):



1.8-расм. Хорижий амалиётда ички аудит турлари

Молиявий аудит (молиявий ҳисобот аудити) – бу молиявий ҳисоботдаги ахборотнинг ишончлилигини баҳолаш. Қонда тарикасида, бундай аудит аудиторлик ташкилотлари томонидан ўтказилади, улар текширув натижалари бўйича хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботи ҳусусида ҳулоса беради. Ўз шакли ва мазмунига кўра, мазкур аудит тури хориждаги аудитга яқинроқдир.

Операцион аудит, бу – корхона фаолиятининг алохида турлари самарадорлигини баҳолаш. Унинг хусусияти шундан иборатки, мазкур аудит доирасида текширув бухгалтерия ҳисоби билан чекланмайди, у фирманинг ташкилий тузилмаси, унинг ишлаб чиқариш фаолияти усуллари, кредит, инвестициявий, маркетинг сиёсатларини ўрганишни ҳам ўз ичига олади. Бугунги кунда операцион аудит давлат секторида, айниқса, кенг тарқалган.

«Бошқарув аудити» тушунчаси турлича талқин қилинади, инглиз олими Ч.Т. Хонгрэн бошқарув аудитини «Компания раҳбарияти томонидан белгиланган сиёсатлар ва тартиботларнинг қанчалик бажарилаётганини аниқлашга мўлжалланган шарҳ» деб таърифлайди<sup>46</sup>.

Таникли америкалик аудиторлар Д.С. Робертсон ва Т.Ж. Лоуверс бошқарув аудитини «ресурслардан янада тежамкор ва самарали фойдаланиш, бизнес мақсадларига эришишнинг натижавийлиги ва компания сиёсатига мувофиқлик ҳусусида тавсиялар ишлаб чиқиш мақсадида иш операцияларини ўрганиш» деб талқин этадилар<sup>47</sup>.

Б.А. Хасанов ички аудитни «Ички аудит корхона активларининг бут сакланишини текшириш, муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш, ҳисоб сиёсатига риоя этилишини таъминлайдиган усул ва чора-тадбирларни ишлаб чиқиш ҳамда мувофиқлаштириш режасидан иборат бўлмоғи керак»<sup>48</sup> деб таърифлайди.

Бундан ташқари, бошқарув аудити компаниянинг олий раҳбарияти томонидан белгиланган топшириқлар бажарилишини таъминлашнинг энг таъсирчан воситаларидан бири ҳисобланади.

Хорижий компаниялар билан мамлакатимиздаги компанияларимиз ўртасидаги жиддий фарқ шундан иборатки, Ғарб компанияларида ички аудит хизмати юқори салоҳиятга эга мутахассисларга бошқарувда янада юқори лавозимларга чиқиши учун ўзига хос «таянч» вазифасини ўтайди.

Ҳозирда республикаимизда ички аудит хизмати фаолиятига алохида эътибор қаратилмоқда. Шу билан бирга қабул қилинган ички аудит хизмати Низоми умумий қўринишда мавжуд бўлса-да, у ўз мазмунига кўра ушбу тизимни ташкил этишга қаратилган.

---

<sup>46</sup>Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. М.: Финансы и статистика, 2000. ISBN: 5-279-01212-2.

<sup>47</sup> Джек Робертсон. Аудит. Перев. с англ. – М.: КРМГ. Аудиторская фирма «Контакт», 2009.

<sup>48</sup> Хасанов Б.А. «Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш» и.ф.д.ил.дар.ол.ўз. дисс.–Г.: 2004 й.

Фикримизча, ушбу ички аудит хизмати Низомига кўшимча равишда ички аудит стандартларини қабул қилиш ва улардан амалиётда фойдаланилса, мақсадга мувофиқ бўлар эди.

#### **1.4 Ички аудит тизимининг бошқа назорат тизимлари билан ўзаро боғлиқлиги ва хусусиятлари**

Ички аудит ҳукумати фаолияти компанияларда жорий қилинган назорат тизимининг бир қисми бўлиб, бугунги кунда унинг мазмуни ва моҳияти тўғрисида турли хил тушунчалар мавжуд.

Аудиторлик фаолиятининг ўхшаш томонлари бугунги босқичда унинг объекти, текширувга бўлган ёндошуви ўртасида жуда кўпдир.

Фикримизча, бугунги босқичда ички ва ташқи аудит ўртасидаги ўзаро алоқадорлик мавжуд бўлса-да, уларнинг ишлари ва фаолиятнинг функционал йўналишларидаги такрорланишларни камайтириш борасида иш олиб борилмоқда. Ички аудит иктисодиёт секторида йирик хўжалик юритувчи субъектлар учун зарур бўлган ички назорат тизимининг элементи асосий қисми сифатида қаралмоғи керак. Зеро унинг фаолиятини тўғри ташкил қилиш орқали хўжалик юритувчи субъектларнинг маҳсулот сифатининг ошиши, маҳсулот таннархининг пасайиши, бозор эҳтиёжларини яхши билиш ва шу тариқа иш самарадорлигини ошириш ҳисобига бозорда муваффақиятли рақобат қилишига эришиш мумкин. Тадбиркорлик фаолияти шароитларида фойда олишнинг барча усуллари, хўжалик юритувчи субъектларни ривожлантиришнинг самарали йўналиши ишга солинади, шунинг учун кўп сонли мулкдорлар ички аудит хизматининг сифатли ишлашидан манфаатдордир.

Халқаро амалиётда компания учун ички аудитнинг зарурлик даражаси ҳақидаги қарор мулкдорлар ва компаниянинг юқори ижроия раҳбарияти томонидан қабул қилинади. Бундай қарор кўптаб омиллар билан белгиланади, булар жумласига: бизнесга эгаллик қилиш ва бошқариш функцияларини тақсимлаш, компания ҳажми ва таркибий тармоқланганлиги, унинг активларининг географик тарқалганлиги, компания фаолиятига хос рисклар даражасини киритиш мумкин.

Албатта, компания учун ички аудитнинг қанчалик зарурлиги иктисодий мақсадга мувофиқлик билан белгиланиши керак. Катта

бўлмаган компаниялар учун ички аудит хизматига зарурат бўлмаслиги мумкин. Аммо компаниянинг ҳажми кенгайиши ва бошқарув жараёнларининг мураккаблашуви билан мулкдор-менежерларда, барча ўзгаришларга қарамай, компания фаолияти назорат қилинаётгани ҳақида тасаввур ҳосил бўлиши мумкин. Бирок амалда, компания йириклашган сари раҳбарият вазиятни тўлиқ назорат қила олмайди. Мана шунда ички аудит жуда катта фойда келтиради.

Республикамизда бозор муносабатлари шаклланаётгани ҳисобга олинса, ички аудит хизматига талаблар Ўзбекистон Республикаси Президентининг фармонлари ва қарорлари билан давлат даражасида белгилаб қўйилган. Мазкур ҳужжатларда ички аудит хизмати ва ички назорат тизими ўртасида қатъий чегаралар ўрнатилган.

Ички аудит нафақат мулкдорларга, балки компания менежментига ҳам зарур. Менежерларнинг вазифаси – мақсадларга энг самарали тарзда эришган ҳолда бизнесни бошқаришдир. Ушбу вазифанинг муваффақиятли бажарилиши кўп жиҳатдан қўйидаги иккита омилга боғлиқ:

- менежернинг тўғри бошқарув қарорларини қабул қилиш учун зарур ахборотга эгалиги;
- қабул қилинган қарорларни назорат қилишнинг самарали тизими мавжудлиги.

Бизнесни бошқариш қундалик ишининг бир қисми бўлган менежерларнинг ўзи доим ҳам вазиятни ҳолис баҳолай олмайдилар. Ҳаттоки, менежер ҳамма жараёнларни самарали назорат қилаётганини эътироф этса-да, одатда, тегишли ахборотни тўплаш ва тизимлаштириш учун вақт, керакли кўникмаларга эга бўлмаслиги мумкин. Ички аудит, ўз ихтисослигидан келиб чиқиб, компания фаолиятининг барча жиҳатлари бўйича ахборотга ҳамда маълумотларни умумлаштириш ва таҳлил қилиш воситаларига эга бўлади. Шунинг учун ички аудит хизмати билан яқин ҳамкорлик менежмент қабул қиладиган қарорлари самарадорлигини оширади. Айнан ички аудит менежерга ҳаётга «эскича қолипда» эмас, балки янгича қараш ҳамда қабул қилинган бошқарув қарорларни бажарилиши сифатини баҳолашга ёрдам беради.

Фикримизча, ички аудитни «регламентга боғлиқлик, иерархик бўйсунув ҳамда бўғинларнинг ўзаро таъсирлашув тизими»ни яратиш орқали унинг самарали фаолиятига эришиш мумкин.

Ички аудитнинг роли, айниқса, холдинг компаниялари ҳамда кенг тармоқланган филиалларга эга компаниялар учун муҳимдир. Шундай компаниялардан бири «DORI-DARMON» АК бўлиб, Ўзбекистон Республикаси бўйлаб унинг 19 та шўъбаси фаолият юритади. Бундай шароитда ички аудитнинг аҳамияти бош компания учун шўъбаларнинг фаолияти ҳақида ҳолис ахборотни ўз вақтида олиш зарурати билан белгиланади. Шўъбалар эса, ўз навбатида, ички аудит фаолиятидан ҳам манфаатдор бўлишлари мумкин. Бунда аудит текширувидан ўтган бўлим ёки филиал иш жараёнида юзага келган камчиликларни бартараф этиш борасида ички аудит хизмати ходимлари билан маслаҳатлашишлари мумкин бўлади. Чунки ички аудит хизмати нафақат текширув органи, балки камчиликларни бартараф этиш борасида йўриқномаларни ишлаб чиқишда асосий маслаҳатчидир. Иккинчидан, ички аудит шўъба корхоналарда бош компания сиёсати ва тартиботларини янада чуқурроқ тушунишга ва амалиётда ундан тўғри фойдаланишга ёрдам беради.

Ички аудит яхлиг тизимнинг бир қисми бўлиб, мазкур тизимнинг самарадорлигини баҳолайди. Шундай қилиб, у тесқари алоқа родини ўйнайди, бундай алоқа тизимни барқарор фаолият юритишга олиб келади ҳамда юз бераётган ўзгаришларга мослаштиради.

Компанияда фаолият юритадиган назорат тизими шакли ва тури бўлиши кераклиги, биринчи гада, қонунчилик талаблари билан белгиланади. Масалан, акциядорлик жамиятлари учун қонунчиликда Директорлар кенгаши (Кузатув кенгаши) ва Тафтиш комиссияси бўлиши назарда тутилган.

Компания мулкдорлари ва менежменти, ўз эҳтиёжларидан келиб чиқиб, турлик ҳилдаги назорат тизимини ҳам ташкил қилишлари мумкин. Бундай назорат органларига: назорат-тафтиш хизмати, ички назорат хизмати, ички аудит хизмати, хавфсизлик хизмати, сифатни назорат қилиш бўлими киради. Албатта, турлича номланадиган назорат органлари бир-бирининг ишини тақрорла-маслигига эришиш лозим. Асқ холда, улар фаолиятининг иктисодий самарадорлигини пасайтириб юборади.

Иктисодчи олим Н.Ф. Каримовнинг таъкидлашича, корхона-ларда «назорат органлари тузилмаси ҳақида қарор қабул қилишда назорат муҳитининг ҳолати», кенгрок маънода гапирадиган бўлсак,

унинг маданиятининг ривожланганлик даражаси муҳим роль ўйнайди<sup>49</sup>.

Агар хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат ва рискларни бошқариш тизимлари йўлга қўйилмаган ёки самарасиз ишлаётган бўлса, ички аудит учун фаолият майдони жуда тораяди, чунки ички аудитнинг вазифаси – ушбу тизимлар самарадорлигини баҳолашдан иборат. Мазкур ҳолда компания менежменти учун назорат тизимини лойиҳалаштириш ва жорий этиш биринчи вазифага айланади. Бу билан ички назорат хизматлари ёки назорат-тафтиш хизматлари шуғулланади.

Ички назорат тизимини тузиш қўп меҳнат талаб қилувчи ва узоқ вақт давом этадиган жараён бўлгани боис, муайян босқичда назорат-тафтиш бўлинмасининг компанияда бўлиши объектив заруратдир. Агар компания раҳбариятида самарали назорат тизимини тузишга ёки юқори ривожланган маданиятни яратишга имкон ва хоҳиш бўлмаса, бу бўлинма алоҳида аҳамият касб этади. Аммо шунинг унутмаслик керакки, тафтиш комиссияси фаолияти, ўз моҳиятига кўра, юз берган воқеалар ва уларнинг оқибатларини ўрганишга ва тегишли чоралар кўришга қаратилган. Ички аудит эса истиқболга, яъни алоҳида бўлинмалар ёки умуман компаниянинг фаолиятида салбий ақс этиш ҳолатларини келиб чиқиш сабабларини ўрганади ва унинг оқибатларини таҳлил қилган ҳолда, бартараф этиш йўллари кўрсатиб бериш ва тавсиялар ишлаб чиқиши мақсадга мувофиқдир.

Бошқача айтганда, тафтиш моддийлашган рисклар оқибатини баҳолайди, ички аудит эса имкониятларни баҳолайди ва рискларни ёки улар таъсирининг салбий оқибатларини камайтириш йўллари тақлиф қилади. Компанияда назорат-тафтиш бўлинмасининг мавжудлиги ички аудитга эҳтиёж йўқлигини билдирмайди. Энг асосийси компания ўз тараққиёти ва корпоратив маданият нуқтан назаридан, қандай ҳаракат қилаётган йўналиш билан белгиланади.

Таъкидлаш жоизки, аксарият ҳолларда иқроия раҳбарияти «ички аудитни назорат тизимини қуриш бўйича бошқарув вазифаларини ҳал қиладиган ресурс сифатида қарашга мойил бўлади»<sup>50</sup>. Бу ички аудит салоҳиятидан самарасиз фойдаланилишига олиб

<sup>49</sup> Каримов Н.Ф. Ўзбекистон банкларини ички аудитни ташкил қилиш ва уни самарали рағбатлантириш муаммолари. Монография. Т. 2007.

<sup>50</sup> Чая Г.В. Внутренний контроль в коммерческих банках: Автореф. дисс. канд. экон. наук. - М., 2006.

келади ҳамда назорат тизимининг ишончилиги ва самарадорлигини кейинги баҳолашда унинг ҳолислик даражасига таъсир қилади. Бошқа гап, ички аудит назорат сиёсати ва тартиботларини ишлаб чиқиш (жорий этиш) давомида маслаҳат кўмагини кўрсатган ҳолда, назорат тизимини қуриш масаласида менежментнинг энг яқин ёрдамчисига айланиши мумкин (1.3-жадвал).

*1.3-жадвал*

### Ички назорат тизимида масъулиятнинг чегараланиши

Бўлимлар	Назоратнинг умумий ҳолати учун жавобгарлик	Назорат муҳитини яратиш	Назорат йўриқнома-лар/ амалларни тасдиқлаш	Назорат тадбирларини амалга ошириш	Назоратнинг ишончилиги ва самарадорлигини баҳолаш
Юқори раҳбарият	X	X	X йўриқнома-лар		
Бўлимлар раҳбарлари		X	X амаллар	X	
Ходимлар				X	
Ички аудит					X

Ички ва ташқи аудит хусусиятлари орасидаги асосий чегараланиш: вазифани қўйиш, объект, мақсад, маблағлар, фаолият тури, ишни ташкил этиш, ўзаро муносабатлар, субъектлар, малака, масъулият ва ҳоказо.

Замонавий ички аудит турли ҳил ва кенг қўламли вазифаларни бажаришга қодир ва уни бажариши лозим. Ички аудит:

- ички назорат тизими ахборотининг ишончилиги, қонунчиликка риоя этилиши, активларнинг сақланганлиги, алоҳида операцион ва таркибий бўлимлар ва умуман компаниянинг фаолияти самарадорлиги ҳамда натижавийлигини баҳолайди;

- рискларни бошқариш тизими самарадорлигини баҳолайди ҳамда уларни назорат қилиш усулларини таклиф қилади;

- компания корпоратив бошқарув тизимининг асосий тамойилларига мувофиқлигини баҳолайди.

Лекин, шу билан бир қаторда ички аудитнинг зарурлиги ҳақидаги қарор компанияда ташқи аудиторнинг фаолияти билан



боғланмасилиги лозим, чунки ташқи ва ички аудитлар турли хил функцияларни бажаради.

Биринчидан, ташқи аудит одатда компаниянинг молиявий ҳисоботи ишончлилигини тасдиқлаш билан шуғулланади, ҳамда компаниянинг молиявий ҳисоботига моддий таъсир кўрсата оладиган операциялар ва воқеаларга асосий эътиборини қаратади. Ички аудит, мавжуд назорат тизими ва рискларни бошқариш тизимини баҳолашга қаратилган бўлиб, компанияга кўйилган мақсадларга самарали эришишга тўсқинлик қиладиган операциялар ва воқеаларга эътибор қаратади. Ташқи аудит, аудиторлик хизматларини кўрсатиш доирасида, фаолият самарадорлигини баҳоламайди, зеро бу ички аудитнинг вазифаларидан бири ҳисобланади. Учинчидан, ташқи аудит, биринчи навбатда, ташқи манфаатдор шахслар – бўлажак инвесторлар, кредиторлар ва ҳ.к.лар манфаатига хизмат қилади, ички аудит эса, авваламбор, компаниянинг директорлар кенгаши ва ижроия раҳбарияти манфаатларига хизмат қилади.

Таъкидлаш жоизки, самарали ички аудит компаниянинг ташқи аудитга оид харажатларини камайтириши мумкин (агар ташқи аудитор ички аудит ишининг натижаларига ишонч билдирса албатта, бу ташқи аудитор бажарадиган аудиторлик амалларлар ҳажмини камайтиради), аммо бу ҳолат компания учун ташқи аудитнинг зарурлигини бекор қила олмайди.

Амалиётни ўрганиш аудитнинг мақсади, ҳулосаларни тузиш, номолиявий кўрсаткичлардан фойдаланиш масалаларида ташқи ва ички аудит ўртасида фарқлар юзага келганини кўрсатмоқда (1.4-жадвал).

*1.4-жадвал*

### **Ташқи ва ички аудитнинг қиёсий таснифлари**

	<b>Ташқи аудит</b>	<b>Ички аудит</b>
<b>Мақсади</b>	Компания молиявий ҳисоботининг ишончлилиги ҳақида фикр билдириш	Компания фаолияти самарадорлигини ошириш
<b>Асосий фойдаланувчилари</b>	Инвесторлар, кредиторлар, давлат органлари	Директорлар кенгаши, менежмент
<b>Аудит объекти</b>	Компаниянинг молия-	Ички назорат, рискларни

	бухгалтерия ҳисоботи	бошқариш, корпоратив бошқарув тизимлари
<b>Ўзига хос жиҳатлари</b>	Компаниянинг молиявий ҳисоботига жиддий таъсир кўрсата оладиган операциялар ва воқеаларга урғу беради; бошқарув қарорларининг иқтисодий асосланганлиги масалаларини кўриб чиқмайди	Компаниянинг ўз мақсадларига эришишига тўққинлик қиладиган воқеаларга эътибор беради; бошқарув қарорларининг иқтисодий асосланганликни баҳолайди
<b>Даврийлиги</b>	Ҳисобот даври тугагандан кейин	Аудитлар режаси асосида узлуксиз бажарилади

**Манба:** Муаллиф томонидан тузилган.

Шунингдек, иқтисодиёт тармоғи, бошқарув органи, мулкчилик шакли, молиялаштириш манбалари ва бошқа белгиларга қараб ички аудиторларнинг вазифалари ҳам анча кенгайиб бораётгани кузатишмоқда. Ташқи ва ички аудит ўртасидаги фарқлар, авваламбор, уларни амалга оширишнинг ҳуқуқий, ташкилий ва услубий шакллари асосланади. Бунда, ички аудит доирасида активларнинг бутлиги пухта назорат қилиниши, мулкдорнинг мулкий манфаатлари ҳимоя қилиниши билан бирга, менежмент сиёсати ва сифати ҳам назорат қилинади<sup>51</sup>.

Ички аудит хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик ва бошқарув фаолиятини мустакил баҳоловчи тизим бўлиб, иқтисодий ҳаракатлар ва воқеалар ҳақидаги далилларни уларнинг белгиланган иш самарадорлиги мезонларига мослиги даражасини аниқлаш, келгуси ривожланишни прогнозлаш, тавсия ва маслаҳатлар ишлаб чиқиш мақсадида объект ҳақида маълумотлар тўплаш, таҳлил қилиш ва баҳолашга оид тизимли ва илмий асосланган жараёнга асосланади.

Шу билан бирга, ички аудитни хўжалик юритувчи субъектлар бўлимларининг фаолияти самарадорлигини назорат қилиш усулларидан бири, ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими ишончлилигини баҳолаш воситаси деб ҳисоблаш мумкин.

Ички назоратни ташкил қилишнинг замонавий тизимлари миллий ва халқаро бошқарув тамойилларига мувофиқ шакллантирилади ҳамда хўжалик юритувчи субъектлар раҳбариятининг

<sup>51</sup>Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Аудит. – М.: КноРус, 2010. – с. 87.

ишончли ички назорат жараёини тузиш ва унинг муносиб фаолият юритишини саклаб туришга жавобгарлигини белгилайди. Бугунги кунда хўжалик юритувчи субъектлар бугунги кунда ўз таркибида ички аудит хизматига эга. Ички аудит бошқарув ва назоратни олиб боришда компания мулкдорлари ва Кузатув кенгаши учун самарали воситалардан бири бўлгани ҳолда, компанияда ички назоратнинг энг мукамал тизимини ташкил этади.

Ички назоратнинг муҳим функцияси хўжалик юритувчи субъектлар ходимлари томонидан ўз лавозим мажбуриятларига риоя этилишини таъминлашдан иборат.

Ички назоратни амалга оширишда қўлланиладиган усуллар ўзининг йўналишига кўра турлича бўлиб, қуйидаги элементларини ўз ичига олади:

-молиявий ҳисоб (счётлар ва икки ёклама ёзувлар, инвентарлаш ва ҳужжатлар, балансни умумлаштириш);

-бошқарув ҳисоби (масъулият марказларини ажратиш, сарф-харажатларни меъёрлаштириш);

-тафтиш, назорат, аудит (ҳужжатларни текшириш, арифметик ҳисоб-китобларни текшириш, алоҳида хўжалик операцияларини ҳисобга олиш қондаларига риоя этилишини текшириш, инвентарлаш, ходимларни оғзаки сўровга жалб қилиш, тасдиқлаш ва қузатиш);

-бошқарув назарияси.

Барча юқориди санаб ўтилган усуллар ягона тизимга интеграцияланади ва ундан хўжалик юритувчи субъектларни ягона тизим сифатида бошқариш мақсадида фойдаланилади. Жумладан:

-ички аудит умумий менежмент тизимининг ажралмас уйғун қисми бўлиб, корхона фаолиятида бошқарув функциясини бажаради, унинг мақсади эса ҳисоб сиёсатининг мақсадлари ва вазифаларига мослигини аниқлашдан иборат;

-корхонада ички аудитни жорий этиш зарурати, одатда, раҳбариятнинг тегишли ахборотга қўйи раҳбар менежерлари ҳисоботларининг ишончлилигини тасдиқлашга бўлган эҳтиёжларига қараб юзага келади;

-бозор иқтисодиётида назорат функцияси бир неча тилдаги тизимлар томонидан амалга оширилиб, уни биз илмий ишчимизда таҳлил қилганмиз.

Фикримизча, бошқарув функцияси ҳисобланган ички аудитни ички назорат шакли сифатида анча кенгроқ тушуниш керак. Бунда

ички аудит бошқарув ва назорат воситаси сифатида, комплекс тафтишлар, тематик, тахлилий, қарама-қарши ва бошқа турдаги текширувлардан фойдаланади. Ички аудит молиявий-хўжалик ва ишлаб чиқариш фаолиятини синчиклаб ҳар томонлама текширилишини таъминлаш билан бирга хўжалик фаолиятини мақбуллаштириш, харажатларни оқилона амалга ошириш ва фойдани қўлайтиришга оид таклифларни ишлаб чиқади ҳамда бошқарув учун турли маслаҳат хизматларини кўрсатади. Аудит ишончли ахборотга таянган ҳолда фаолиятнинг турли йўналишлари бўйича текширувларни амалга ошириш ва хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини малакали ва тизимли ўрганиш натижасида ички фойдаланувчиларга бошқарув қарорларини қабул қилиш учун асосланган таклифлар тайёрлайди.

Таъкидлаш жоизки, амалдаги қонунчиликда ҳамда замонавий услубий адабиётларда ички назорат ва ички аудитни ташкил этиш масалалари бўйича хўжалик юритувчи субъектлар ички назорат хизмати самарадорлигини ички аудиторлар томонидан текшириш методикаси аниқ белгиланмаган, бундай текширувлар хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятига ҳолис баҳо бериш ва уни мақбуллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқишга боғлиқ бўлиши керак.

## II БОБ. ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА ИЧКИ АУДИТ ФАОЛИЯТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЮРИТИШНИНГ ХАЛҚАРО НОРМАЛАРИ ҲАМДА ТАЖРИБАЛАРИ

### 2.1 Хорижий давлатларда ички аудит хизмати фаолият юретишининг меъёрий асослари

Аудит хизмати шаклланиши даврида иқтисодий ривожланган мамлакатлар ижтимоий тизимлари аудит сифати ва ишончлигини оширишга қаратилган қоида, низом ва талаблар тизimini ишлаб чиқдилар. Иқтисодий адабиётларда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришнинг ички аудит тизими эволюцион жараёнларнинг бешта даврини шартли тарзда ажратиш мумкин<sup>52</sup> (2.1-жадвал).

*2.1-жадвал*

#### Жаҳон аудиторлик амалиётининг ривожланиши, унинг ички аудит тизimini шаклланишига таъсири

Даврлар	Жаҳон аудиторлик амалиётининг ривожланиши
Биринчи давр	Дастлаб Англияда 1844 йилда, кейин эса Францияда 1867 йилда бухгалтерлик ҳисоблари ва ҳисоботларининг мустақил бухгалтерлар томонидан текширилиши зарурлиги назарда тутилган бир қатор қонунлар қабул қилиниши билан боғлиқ
Иккинчи давр	1805-1905 йилларни қамраб олади. бу даврда дастлаб аудит тафтиш фаолиятидан иборат бўлган ва корхоналар иши самарадорлигини баҳолашга, ҳаттоликларни аниқлашга қаратилган, фонд бозорининг ривожланиши асосида у алоҳида тармоқ бўлиб ажралиб чиқади; ушбу босқичда АҚШ трансатлантик аудиторлик фирмаларининг ташкил этилиш марказига айланди
Учинчи давр	1905-1933 йиллар – капитал тўпловнинг жараёнининг кучайиши, мулкдорлар, ёлланма бошқарувчилар ва ёлланма ходимлар манфаатларининг бир-бирига зид келиши билан тавсифланади; бундай шароитларда аудитнинг ғояси ўзгаради, асосий эътибор статистик таълиқларни қўллаш, ички назорат ва бошқарув тизимлари самарадорлигини баҳолашга қаратилади
Тўртинчи давр	1940 йилгача давом этган бу даврга аудиторлик текшируви

<sup>52</sup> Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М.: ИНФРА-М, 2013.

и давр	сифатига талаб ортиши, аудит амалиётига ҳисобда атайин қилинган хатоликларни аниқлашга қаратилган тестлаш усулининг жорий этилиши, аудит методологиясининг ривожланиши ҳос; бу даврда, шунингдек, Нью-Йорк биржасининг таъсири ҳам кучаяди, унинг иштирокчиларга қўйган талабларидан биттаси мажбурий аудитга риоя қилишдир
Бешинчи давр	1940 йилдан ҳозирги пайтгача бўлган даврни ўз ичига олади, фонд бозорлари ва трансмиллий корпорацияларнинг уйғун ривожланиши, жаҳон хўжалиги алоқаларининг чуқурлашуви билан тавсифланади, бу аудит сифатига, уни амалга ошириш тартибига ва профессионал ахлоққа бир хил талабларни ишлаб чиқиш заруратини келтириб чиқаради
	1941 йилда ташкил этилган Халқаро ички аудиторлар институти (The Institute of Internal Auditors, IIA) бутун дунёда ички аудиторлар касбини ривожлантириш ва қўллаб-қувватлашнинг халқаро профессионал ассоциацияси ҳисобланади. Институт 100 дан ортиқ давлатларда аудиторлик фаолияти тармоғида ва ички аудит соҳасида банд бўлган 180 000 дан ортиқ аъзоларини бирлаштиради ва қўллаб-қувватлайди.

**Манба: Муаллиф томонидан тузилган.**

Жадвалга кўра, аудиторлик фаолияти усуллари доим уни эволюцион такомиллаштиришга қаратилган. Аудиторлик фаолияти бунда турли мамлакатларда мустақил ва интуитив тарзда ривожланишда давом этди.

Халқаро амалиётда аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизими шаклланди. Ушбу тизим икки даражали тизимдан ташкил топган: биринчиси Халқаро бухгалтерлар федерациясининг меъёрий ҳужжатларга қўйиладиган талаблари бўлиб, аудиторлик фаолиятига жамоат ташкилотлари нуқтаи назаридан бериладиган тавсияларни ўз ичига олади.

Иккинчи даража давлат томонидан қўйиладиган қонунчилик талабларидан иборат, улар аудиторлик компаниялари ва аудиторлар учун мажбурийдир.

«Халқаро бухгалтерлар федерацияси бухгалтерлик касбини эгаллаган ходимларнинг халқаро ташкилоти бўлиб, унга ҳисоб, молиявий ҳисобот ва аудит соҳасидаги профессионал корхоналар фаолиятини жаҳон даражасида мувофиқлаштириш мақсадида асос солинган»<sup>53</sup>.

<sup>53</sup> Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. - М.: Финансы и статистика, 2003.

Аудиторлик фаолиятини халқаро даражада тартибга солувчи ҳужжатлар қабул қилинишига айрим вазиятларда Халқаро бухгалтерлар федерациясининг турли кенгашлари ва қўмиталари сабаб бўлган (2.2-жадвал).

Бундай ҳужжатларнинг қабул қилиниши дунё миқёсида аудит жараёнига ягона ёндашувни шакллантириш ва аудиторлик хизмати сифатини ошириш билан боғлиқ.

Таъкидлаш жоизки, сўнгги йилларда халқаро аудиторлик стандартлари жиддий ўзгаришларга учраган бўлиб, уларда алоҳида Халқаро аудиторлик стандартлари (ХАС), Халқаро аудиторлик текшируви ҳақидаги низомлар (ХАТН)ни қайта кўриб чиқиш; аудиторлик кафолатларини бериш ва аудиторлик амалиётини «тасдиқлаш»дан «кафолатлаш»га ўтказиш ва ҳ.к. назарда тутилган.

2.2-жадвал

**Халқаро бухгалтерлар федерациясининг кенгашлари ва қўмиталари рўйхати**

№	Қўмитанинг номи
1.	Келишув бўйича маслаҳат кенгаши – Compliance Advisory Panel (CAP). Кенгаш Халқаро бухгалтерлар федерациясининг келишувлар бўйича дастури қўлланилиши ва бажарилишини кузатади ҳамда янги аъзоларни қабул қилиш жараёнини ташкил этилиш бўйича Халқаро бухгалтерлар федерацияси Кенгашига тавсиялар беради
2.	Ривожланаётган мамлакатлар ишлари бўйича қўмита – Developing Nations Committee
3.	Профессионал бухгалтерлар маълумоти бўйича халқаро стандартлар кенгаши – International Accounting Education Standards Board (IAESB)
4.	Аудит ва ишончлик кафолати халқаро стандартлари кенгаши – Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
5.	Ривожланаётган мамлакатлар ишлари бўйича қўмита – Developing Nations Committee.
6.	Бухгалтерларнинг халқаро профессионал ахлоқ стандартлари кенгаши – International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).
7.	Давлат сектори молиявий ҳисоботининг халқаро стандартлари кенгаши – International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).
8.	Лавозимга тайинлаш бўйича қўмита – Nominating Committee.
9.	Бизнесда профессионал бухгалтерлар кенгаши – Professional Accountants in Business Committee (PAIB).
10.	Кичик ва ўрта бизнес масалалари бўйича қўмита – Small and Medium

	Practices Committee (SMP).
11.	Миллатларaro аудиторлар кўмитаси – Transnational Auditors Committee (TAC).

**Манба: Муаллиф томонидан тузилган.**

Таъкидлаш лозимки, Халқаро бухгалтерлар федерацияси томонидан ишлаб чиқилган нормативлар, мамлакатларнинг федерацияга аъзолигидан қатъи назар қўллаш учун тавсия тусига эга. Халқаро аудит стандартлари ва ишончлилик кафолатлари бўйича кенгаш – Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) аудитни ўтказиш, сифат, шарҳлар ва бошқа қўшимча хизматларни назорат қилиш орқали юқори сифатли стандартларни ишлаб чиқиш йўли билан жамоат манфаатларини ҳимоя қилади.

Ҳар йили IAASB долларб ҳужжатлар тўплами (Handbook)ни нашр этади, бу тўплам кириш, глоссарий, стандартлар ва қоидалар тузилмасининг баёни, сўнгги ўзгартиришлар рўйхатидан иборат. Ҳозирги пайтда аудиторлик фаолиятини халқаро даражада тартибга солувчи ҳужжатлар, улар қайси фаолият соҳасида қўлланилишига қараб, бир неча гуруҳга ажратилган, 2.3-жадвалда, қисқартирилган номлар ва берилган шифрлар кўрсатилган.

2.3-жадвал

### IAASB томонидан қабул қилинган ҳужжатлар ёрдамида касбий фаолиятни тартибга солиш

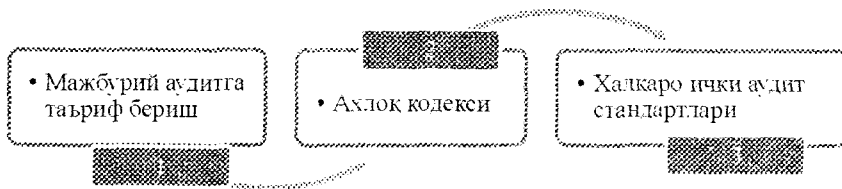
Касбий аудиторлик фаолияти турлари	Стандартлар гуруҳлари белгилари ва кодлари	Қоидалар гуруҳлари белгилари ва кодлари	Бошқа ҳужжатлар
Ҳамма турлар	Халқаро сифат назорати стандартлари (ISQCs) 1-99	Глоссарий (Glossary of Terms)	
Шу жумладан:			
Ишончлиликни таъминловчи топшириқлар:	Ишончлиликни таъминловчи топшириқларнинг халқаро концептуал асоси (International Framework for Assurance Engagements)		
- тарихий молиявий ахборот аудити	Халқаро аудит стандартлари (ISAs) 100-999	аудит амалиёти бўйича халқаро қоидалар (IAPs) 1000-1999	



- тарихий молиявий ахборотнинг шарҳли текширувлари	Халқаро шарҳли текширувлар стандартлари (ISREs) 2000-2699	шарҳли текширувлар амалиёти бўйича халқаро қоидалар (IREPSs) 2700-2999	
- ишончлилиқни таъминловчи бошқа топшириқлар	Ишончлилиқни таъминловчи топшириқлар бўйича халқаро стандартлар (ISAEs) 3000- 3699	Ишончлилиқни таъминловчи бошқа топшириқлар бўйича халқаро қоидалар (IAEPSs) 3700-3999	
Қўшимча хизматлар	Халқаро хизматлар бўйича халқаро стандартлар (ISRSs) 4000-4699	Қўшимча хизматлар кўрсатиш амалиёти бўйича халқаро қоидалар (IRSPSs) 4700-4999	

Манба: Муаллиф томонидан тузилган.

Ушбу меъерий ҳужжатлар, асосан, ташқи аудиторлик ташкилотлари фаолиятига тегишли, бунда Ички аудиторлар институти томонидан юқорида кўрсатилган стандартлар асосида улар фаолиятининг концептуал асоси илгари сурилади. Мазкур концепция мажбурий ва катъиян тавсия тусидаги қўлланмаларга ажратилади. Мажбурий қўлланмалар учта мажбурий элементни ўз ичига олади (2.1-расм).



2.1-расм. Аудитнинг мажбурий элементлари

Манба: Муаллиф томонидан шилаб чиқилган.

Профессионал амалиётнинг халқаро асослари ички аудитнинг халқаро профессионал стандартлари; амалий кўрсатмалар; амалий йўриқномалар; тутган ўрни ҳақидаги мурожаатларни ўз ичига олади.

Ушбу элементларнинг моҳияти мақсаднинг дастлабки босқичи, амалий кўрсатмалар ва амалий йўриқномалардан ички аудитни ўтказиш бўйича тахминий методикасини тузишдан иборат.

Н.В.Васильева таъкидлаганидек, «Халқаро аудит стандартларини махсус бўлим АИСПА – аудит стандартлари кенгаши ишлаб чиқади»<sup>54</sup>. Шунга қарамадан, Россия Федерациясида Ички аудит Институти мавжуд бўлиб, у ҳам ўзининг стандартларига эга. Ички аудит хизмати ходимлари томонидан хизмат кўрсатиш жараёнида улардан фойдаланиш тавсия этилади.

Мазкур стандартларга риоя этилиши ички аудит хизмати фаолиятини баҳолаш жараёнида текширилади. Ўзбекистон Республикасида ички аудит хизмати ҳали янги хизмат бўлиб, мазкур босқичда юқорида қайд этилганидек аудиторлик фаолияти, ички аудит фаолияти тўғрисидаги низом асосида шакллантирилган.

Ички аудит институти жамоат ташкилоти бўлиб, унинг вазифаларидан бири ички аудиторларни сертификатлаш ва улар томонидан турли талабларни бажарилишини назорат қилади. Сертификатлашда ички аудит Институти томонидан қўйиладиган талаблар халқаро аудит стандартлари ва ички аудит стандартларига асосланади, уларга мувофиқ ички аудиторлар тегишли малакага эга бўлиши керак.

Бугунги кунда республикамызда ривожланган давлатлар тажрибасидан келиб чиққан ҳолда ички аудиторларни сертификатлаш билан жамоат ташкилотлари Ўзбекистон Аудиторлар палатаси ҳамда Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси шуғулланади.

Шунга қарамай, ички аудит фаолиятининг муҳимлилик ва компаниялар ички назорат тизимига таъсир қилиш даражаси юқори эканлигидан келиб чиққан ҳолда, фикримизча, Ўзбекистонда ҳам ички аудит Институтини ташкил этиш мақсадга мувофиқ. Бунда босқичма-босқич услубдан фойдаланган ҳолда даставвал Ўзбекистон Аудиторлар палатаси қошида ички аудитнинг мувофиқлаштирувчи Қўмитани жорий этиш, шундан кейингина

---

<sup>54</sup>Васильева Н.В. Стандарты и методы внутреннего аудита. // Accounting Report, 2011, март/апрель.

муайян тажриба тўплангандан сўнг унинг ваколатларини кенгайтириш орқали Ички аудит Институтини ташкил этиш базасини яратиш мумкин.

Иқтисодий ривожланган мамлакатларда ички аудит фаолиятини давомли равишда такомиллаштириш масалаларига кўп эътибор берилади. Ушбу жараёни эволюцион ривожланиши ички аудит фаолияти билан боғлиқ меъёрий ҳужжатларни ишлаб чиқиш ва улардан амалиётда фойдаланишни назорат қилувчи ички аудит институтининг турли тегишли қўмиталари мавжуд. Ички аудит институти ўз фаолиятини жуда кўп давлатларда олиб боради ва халқаро стандартларни ички аудит хизматлари томонидан тўғри ташкил қилиниши ва фойдаланилиши учун имкон яратади.

Шунинг учун ҳам республикамізда ушбу институт томонидан тавсия этилган стандартлардан фойдаланиш имкониятларини ўрганиб чиқиш мақсадга мувофиқдир.

Одатда, бундай стандартлар уч, баъзан эса тўрт гуруҳга ажратилган ҳолда бутун ички назорат тизимига татбиқ этилади<sup>55</sup>.

**1. Умумий стандартлар (General Standards).** Ушбу гуруҳ куйидаги қоидаларни ўз ичига олади:

Оқилона кафолат, яъни текширув мақсадларига эришиш, бунда текширув нархи олинган самарадан ошиб кетмаслиги ва рисклар эҳтимолини ҳисобга олиши лозим.

Текширилаётган корхонанинг муносабати, яъни ҳўжалик юритувчи субъектлар маъмурияти ички назоратга ижобий муносабатни намоён қилиши, унинг самарадорлигини оширишга ёрдам бериши керак.

Ходимларнинг малакаси, ички аудит хизмати раҳбарияти юк-сак шахсий фазилатларга ва зарур касбий тайёргарликка эга бўлиши, ҳўжалик юритувчи субъектлар ички назорат тизими самарали фаолият кўрсатаётганлиги, ўз мажбуриятларини самарали бажариш, баҳолаш имкониятини бера оладиган даромади бўлиши лозим.

Текширув объектлари ва мақсадлари корхонанинг, ҳар бир фаолият тури учун аниқланган, асосланган ва тўлиқ бўлиши, шунингдек мазкур компания операцияларига боғланган бўлиши лозим. Ҳамма операцияларни блок (цикл)ларга бирлаштириш мумкин, масалан, компания раҳбарияти, молиявий блок, операцион блок (дастур)лар, маъмурият.

---

<sup>55</sup> Васильева Н.В. Стандарты и методы внутреннего аудита. // AccountingReport. 2001. март-апрель.

Ички назоратнинг текшириш усуллари қўйилган мақсадларга эришиш учун самарали ва натижавий бўлиши, текширув ишончилигининг юқори даражасини таъминлаши лозим.

**2. Махсус стандартлар (Specific Standards).** Уларга қуйидаги қоидаларни, яъни:

- ҳужжатлаштириш, яъни аудит жараёнида ички назорат усуллари, операциялар, воқеаларни ҳужжатлаштиришлари керак, зеро улар аудиторнинг хулосаларида ёзилган фактларни қай даражада тўғри эканлиги ва иш жараёни қайта ўрганилаётган вақтда аудиторлик далиллари сифатида фойдали бўлиши мумкин;

- битимларни ва операциялар ҳаётийлик цикли ва барча жиҳатларига тегишли воқеаларни рўйхатга олиш;

- вазифаларнинг ходимлар ўртасида таксимланиши, асосий функциялар ва масъулиятни уларга ўз зиммасига олган ҳолда иш сифатини таъминланишига эришиши;

- назорат, яъни ички назорат мақсадига эришиш учун самарали ва доимий назоратни таъминлаш;

- ресурслардан фақат вақолатли ходимларнинг фойдаланиши мумкинлиги ҳамда улар учун жавобгарлигини киритиш мумкин.

**3. Аудиторлик ҳисоботлари стандартлари (Audit Resolution Standards).** Улар асосида аудиторлик текшируви натижалари ўз вақтида баҳоланади, аудиторлар тавсияларига қараб камчиликлар тузатилади.

Ушбу стандартлар аудиторлик фаолиятининг йўналишига қараб шаклланади ва уни тартибга солиш учун фойдаланилади. Жумладан, жаҳон амалиётида ушбу стандартларнинг 4 тури мавжуд бўлиб, у ички аудит хизматининг вазифалари ва мақсадига кўра ўзгариши мумкин.

Иқтисодчи олим В. Андреев таъкидлаганидек, аудиторлик фаолиятини стандартлари ягона талабларни белгиловчи ҳужжат бўлиб, уларга риоя этилиши орқали аудит ва унга қўшимча хизматлар сифатининг муносиб даражаси таъминланади<sup>56</sup>. Америкалик олим стандартлар гуруҳини фаолият стандартлари кўринишида эътироф этишни талаб қилганларнинг бири деб ҳисоблашни таклиф қилади.

Фикримизча, ички аудит стандартларини умумий ҳолда 3 гуруҳга ажратиш мумкин:

<sup>56</sup> Андреев В.Д. Внутренний Аудит. – М.: Финансы и статистика, 2003.

Умумий стандартлар

Қўнидаги тартиқ устичига олдган фаолият стандартлари

- Аудитни режалаштириш
- Аудитни ўтказиш
- Хулоса

Сифатни таъминлаш ва назорат

## 2.2-расм. Ички аудит стандарти.

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Мазкур тизимни халқаро тажриба асосида 2.2-параграфда батафсил кўриб чиқамиз.

Юқоридаги 2.3-жадвалда акс эттирилган ISAs, ISREs, ISAEs, ISRSs<sup>57</sup> ҳужжатлар аудиторлик топшириқлари бажарилишини тартибга солувчи IAASB томонидан ишлаб чиқилган бўлиб улар ушбу жараёни тартибга солиш жараёнида йўриқнома ва қўлланма сифатида фойдаланилади. Қайд этиб ўтилган стандартларнинг асосий мақсади аудиторлик фаолиятини ягона услубини таъминлаш ва назорат қилиш жараёнида қўлланма бўлиб хизмат қилади. Ўзининг моҳиятига кўра Аудит стандартлари профессионал фикрлашга таянган ҳолда ишга ёндошувни талаб қилади. Лекин, шунга карамай алоҳида ҳолларда топшириқни бажариш учун аудитор базавий тамойиллардан ва белгиланган муолажалардан асосланган тарзда чекиниши мумкин. Аммо, Махсус стандартни қўллашдаги ҳар қандай чекловлар унинг матнида кўрсатиб ўтилади.

Халқаро тажрибани ўрганиш натижасида таъкидлаш мумкинки, ушбу аудиторлик фаолиятининг асосий негизи халқаро аудиторлик стандартларига асосланган.

Ички аудит институти ҳам ушбу стандартлар талабларига асосланган ҳолда ўз стандартларини ишлаб чиққан. Ушбу стандартлар ўзининг мазмун ва моҳиятига кўра Халқаро аудит

<sup>57</sup> International Organization for Standardization (ISO); International Standard on Review Engagements (ISRE); International Standards on Assurance Engagements (ISAEs); International Standard on Related Services (ISRS)

стандартлари талабларидан фарқ қилса-да унинг асосий талабларини ўзида мужассамлаштирган.

Ушбу аудит стандартлари ички аудит хизмати ходимларининг асосий йўриқномалари сифатида қўлланилади.

35 дан ортик халқаро аудиторлик стандартлари асосида Ўзбекистонда 21 та Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари ишлаб чиқилган. Бугунги кунда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва жамоат ташкилотлари томонидан аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш бўйича муайян ишлар олиб борилмоқда, улардан биттаси Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунига ўзгартиришлар киритиш бўлиб, унга кўра Ўзбекистонда аудиторлик ташкилотлари хизматлар кўрсатиш жараёнида ўз фикрига асосланиб, халқаро аудиторлик стандартларидан ҳам, Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларидан ҳам фойдаланиш ҳуқуқига эга.

Шу билан бирга бухгалтерия ҳисоби тизимини ислоҳ қилиш бўйича нодавлат бирлашмалар иштирокида халқаро аудит стандартларининг рус ва ўзбек тилига расмий таржимаси чоп этилганлиги улардан амалиётда фойдаланиш имкониятини оширади.

Бугунги кунда Ўзбекистонда аудиторлик стандартларининг иккита тўплами мавжуд:

1. Халқаро аудиторлик стандартларининг Халқаро бухгалтерлар ассоциацияси томонидан маъқулланган рус ва ўзбек тиллардаги таржимаси.

2. Аудиторлик фаолияти стандартлари (улар халқаро аудиторлик стандартларига асосан миллий шароитларга мослаштирилган).

Айтиш керакки, аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари, асосан, халқаро аудиторлик стандартлари сифатида ишлаб чиқилган.

Юқорида айтилганлардан хулоса қилиб айтиш мумкинки, халқаро ички аудит стандартлари аудитни ўтказишга умумий талаблар ва шартларни белгилайди. Тегишлича, стандартларни аудитни ташкил қилишда, текширув ўтказиш объекти, мақсади ва усулларини танлашда қандайдир умумий кўрсатмалар сифатида қабул қилиш керак. Стандартларни бошланғич база сифатида эътироф этган ҳолда, хўжалик юритувчи субъектлар ички аудитни ўтказишнинг ўз қоидалари ва усулларини ишлаб чиқади.

Ички аудитнинг миллий стандартлари бўлмаганда уларни ишлаб чиқиш концепцияси муҳим аҳамият касб этади. Табиийки, бунда улар қандайдир даражада Халқаро ички аудиторлар Институту томонидан чоп этилган ички аудит стандартлари қоидаларига мос келиши ҳамда Ўзбекистон Республикасида аудит ва бухгалтерия ҳисобини тартибга солишнинг миллий жиҳатларини ҳисобга олиши керак. Ички аудит стандартларига қўйиладиган асосий талаблар, фикримизча, қуйидагилардир:

-мақсадга мувофиқлик – ушбу ҳужжатда стандартларни ишлаб чиқишда уларнинг амалий фойдаси, долзарблиги ва устуворлигини ҳисобга олиш керак;

-изчиллик ва зиддиятсизлик – бунда ҳар бир кейинги ички аудит стандарти амалдаги стандартларга таяниши, меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бўлиши ва бошқа ички стандартлар билан ўзаро алоқадор бўлиши керак;

-мантқий уйғунлик – яхлитлик, таърифларнинг аниқлиги ва қатъий баён қилиниши;

-тўлиқлик ва батафсиллик, яъни ўрганилаётган объектнинг аҳамиятли масалалари тўлиқ қамраб олиши;

-атамалар базасининг бирлиги.

Бундан ташқари, айтиш керакки, ҳар бир мамлакатда молиявий ва бошқа ахборотнинг аудити у ёки бу даражада ички аудит фаолиятини мувофиқлаштирувчи ваколатли орган томонидан тартибга солинади. Аксарият ривожланган мамлакатларда, Федерация, Палата ёки Ассоциация билан бир қаторда, Ички аудит Институту ҳам бўлиб, улар ички аудитни тартибга солиш бўйича услубий ишланма ишлаб чиқиш билан шуғулланади.

Фикримизча, Ички аудит стандартларини республикамизда ички аудит хизмати томонидан фойдаланилиши ёки ўрнатилган тартибда қабул қилиниши қуйидаги жараён таъминланиши керак, уларни қуйидагича ёритиш мумкин:

-стандартлардан фойдаланиш ва республикага жорий қилиш учун рухсат олинади;

-маҳсус ишчи гуруҳи ёки кичик қўмиталар ташкил этилади;

-ишчи гуруҳлари стандартларини таржимаси амалга оширилади ва Қўмита (Кенгаш) муҳокамасига бериш учун лойиҳа тайёрлайди;

-лойиҳа тасдиқланса, Қўмита ва жамоат ташкилотининг муҳокамасига тақдим этади.

-олинган шарҳлар ва таклифлар Қўмита томонидан ўзгартиришлар киритиш учун кўриб чиқилади;

- лойиҳанинг тасдиқланган янги тахрири тегишли стандарт ёки қонда кўринишида нашр этилади.

Айни пайтда ички аудитни ўтказиш учун ягона услуб ишлаб чиқилмаганлиги сабабли, биринчидан, давлат ёки жамоат ташкилотлари даражасида ички аудитни ўтказишни мувофиқлаштирувчи тизим шаклланмаган, иккинчидан, аудитни ўтказиш услуби жойларда ички аудит хизмати ходимлари билимлари асосида шаклланган ва мустақил ишлаб чиқилган, натижада текширувнинг сифатсиз ўтказилиш ҳолатлари юзага келган.

Юкоридагилардан келиб чиққан ҳолда, фикримизча, Ўзбекистонда ички аудит фаолиятини бир хил меъёрий ҳужжатларга асосланган ҳолда мувофиқлаштириш ва давлат даражасида олиб бориш мақсадга мувофиқдир.

## **2.2 Халқаро ички аудит стандартлари ва уларни Ўзбекистон Республикасида қўллаш имкониятлари**

Ички аудит миллий анъаналар, ҳуқуқий маданият даражасида фарқ қиладиган шароитларда; мулкчилик шакли ва ҳуқуқий мақоми, ҳажми, таркибий тuzилмаси билан фарқ қилувчи хўжалик юритувчи субъектларда корхонанинг ўз ходимлари ёки ташкилatchилар томонидан олиб борилади. Айни пайтда бу фарқлар бирор-бир вазиятда ички аудитни қўллаш амалиёти учун ўзига хос хусусиятларни келтириб чиқаради. Шундан келиб чиқиб айтиш мумкинки, ички аудит касбий амалиётининг халқаро стандартлари роя этилиши ички аудит бўлинмаси ва ички аудиторлар томонидан ўз вазифаларини сифатли бажаришнинг муҳим шартидир.

Ўз моҳиятига кўра ички аудитнинг самарали фаолият юритиши ва ўз олдида турган вазифаларни ҳал қилишнинг асосий шarti – ташкилотларда ички назорат тизими фаолиятининг тўғри юритилишини таъминлаш ва мулкдорлар ва раҳбариятни ишончли малумотлардан фойдаланишини таъминлашдан иборат. Аудиторлик фаолияти стандартлари – аудит ва касбга доир профессионал хизматларни амалга ошириш ва расмийлаштириш, аудит сифатини баҳолаш, аудиторларни тайёрлаш ва улар малакасини баҳолаш тартибига ягона талабларни белгиловчи



меъёрий ҳужжатдир. Фикримизча, улар ички аудитнинг ҳуқуқий ва ташкилий мақомига мувофиқ бўлиши ва мос келиши, аудиторларга услубий ёрдам кўрсата олиши керак. Шунинг учун бу ҳақида батфсил тўхталиб ўтамиз. Ушбу вазифаларга эришиш учун ҳар қандай тизимда бўлгани каби ички аудит хизмати ҳам ўз услубиётига эга бўлиш лозим. Бугунги кунга келиб ушбу меъёрий ҳужжатлар тўплами, яъни ички аудит стандартлари республикамизда йўриқнома шаклида қабул қилинган.

Аудиторлик текширувлари услубларини умумлаштириш зарурати аудит ва бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги кўпчилик мутахассислар томонидан тан олинган бўлиб, бу бир қатор ҳолисона сабаблар билан изоҳланади. Халқаро стандартлардан ташқари, фирмадаги ички аудиторлик стандартларини ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқ.

Аудиторлик текширувлари услубиётларини унификациялаштириш зарурати сабаблари қуйидагилардан иборат:

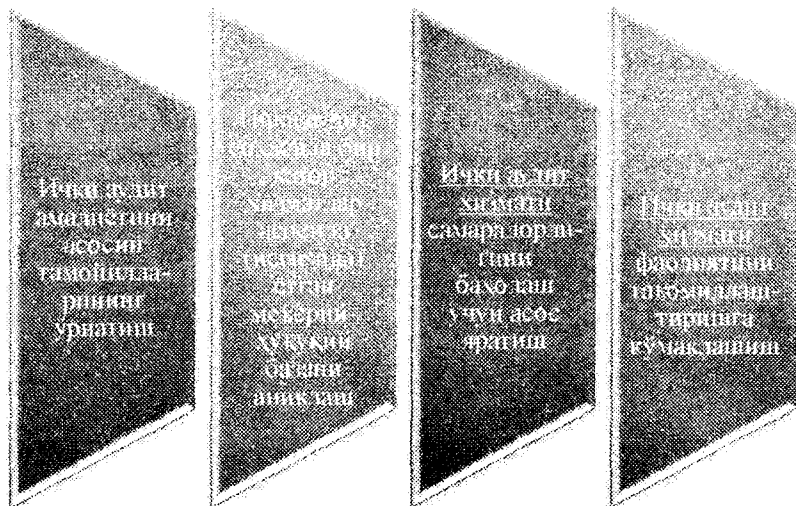
а) Ғарб олимлари таъкидлаганларидек, аудит фаолиятининг ривожланишига ва турли хил давлатларда умумий бир ягона услубиётдан фойдаланиш имконини беради;

б) аудиторлик ва консалтинг хизматлари соҳасида иш жараёнини шаффофлигини таъминлайди;

в) аудит стандартлари «сифати паст аудит» ўтказиш мумкинлигини инкор этади, чунки улар устидан бошқариб туриб, аудитор камида зарур аудиторлик муолажалар мажмуини амалга ошириши керак. Кейинчалик ишчи ҳужжатларини ўрганган ҳолда, аудитор иши сифатини назорат қилиш мумкин.

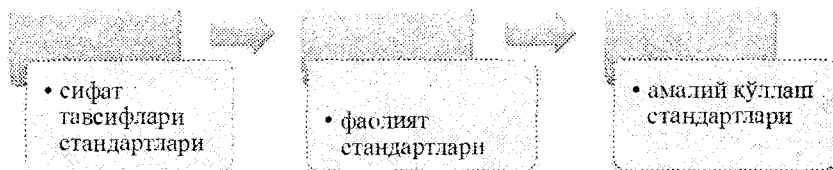
Яъни, ички аудит хизмати фаолиятини жорий этиш ва такомиллаштиришга, биринчидан, умумэйтираф этилган талаблар – умумий жараённи осонлаштиради. Иккинчидан, аудит сифатини таъминлаш ва унинг назоратини текшириш имкониятини беради.

Фикримизча, ушбу жараён қуйидаги босқичлардан иборат бўлиши мақсадга мувофиқ (2.3-расм):



2.3 - расм. Ички аудит халқаро стандартлари  
Манба: Муаллиф томонидан тузилган.

Ички аудиторлар фаолиятининг барча ички стандартлари ички аудиторлар Институтининг таснифига мувофиқ уч гуруҳга бўлинади (2.4-расм).



2.4-расм. Ички аудиторлар фаолиятининг ички стандартлари гуруҳланиши  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Ушбу стандартларни уч гуруҳ бўйича гуруҳлаш ички аудитни тартибга солишни тизимлаштириш ва ички аудиторлик текширувининг ўтказишда фаолиятдаги чекловлар имкониятига сабаб бўлади.

Сифат тавсифлари ҳамда фаолият стандартлари ички аудит хизмати учун асос бўлиб хизмат қилувчи ҳужжатлар тўпламидир. Улар ички аудит билан шуғулланувчи тарафларнинг тавсифлари,

унинг мохияти ва ички аудит хизмати фаолиятини баҳолаш мезонларини белгилайди ҳамда битта вариантда ишлаб чиқилади. Улар, масалан, ички аудитда оқилона кафолат тушуничасини беради, текширув объекти раҳбарияти ва мутахассислари билан ички аудиторларнинг ўзаро ҳамкорлигига талаблар, ички аудит хизмати штати ходимларининг ваколатлари, текширувларни тайёрлаш ва ўтказиш услубларига талабларни белгилайди.

Амалий қўллаш стандартлари локал тусга эга бўлиб, улар алоҳида аудиторлик ишлари турларини олиб бориш тартибини белгилайди. Булар, масалан, ички назоратнинг бориши ва натижалари, унинг сифатини назорат қилиш, ахборот ресурсларидан фойдаланиш, назорат функцияларини тақсимлаш, яқуний ҳисоботнинг тузилмаси ва таркиби, аниқланган камчиликларни бартараф этилиши устидан қўйиладиган кейинги назорат бўйича талаблардир.

Улар аудиторлар иш жараёнида аудит стандартлари ички аудит институти томонидан ишлаб чиқилган бўлиб, улардан барча аъзолар томонидан фойдаланиш тавсия этилади. Шу билан бирга ушбу стандартларга катъий риоя қилиш мажбурий бўлмаган ҳолда уларни кенгайтириш ва корхоналар фаолияти хусусиятидан келиб чиқиб, такомиллаштириш мумкин.

Сифат тавсифларининг стандартлари ва фаолият стандартларининг асосий талаблари муҳим аҳамиятга эга бўлиб улар тўғрисида биз қуйида батафсил тўхталиб ўтамыз.

Сифат тавсифларининг стандартлари гурухи «Мақсадлар, ваколатлар ва вазифалар» ички аудиторлар ишининг айнан шу параметрлари, шунингдек, улар кўрсатадиган хизматлар характерини белгилайди. Хусусан, улар мулкдор вакили томонидан тасдиқланган Низом билан тартибга солиниши қайд этилади.

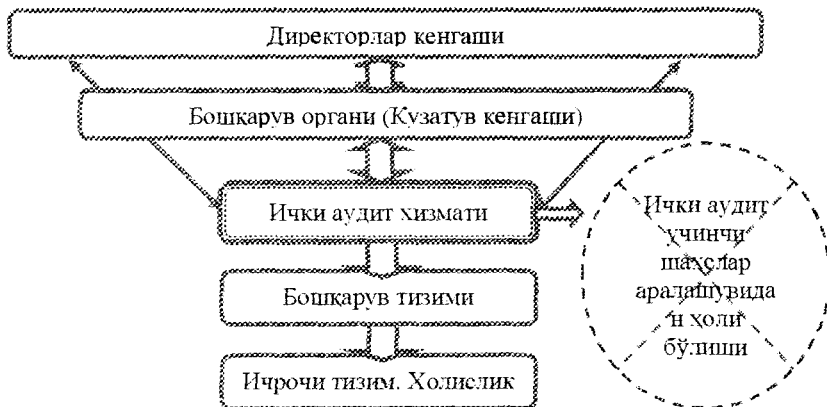
Стандарт 1100- «Мустақиллик ва холислик», ички аудит хизмати бажарадиган «Ички аудит»нинг мустақил бўлиши, ички аудиторлар эса ўз касбий функцияларини бажарётганда холис бўлишини талаб этади<sup>58</sup>. Ушбу талабларни бажариш мақсадида ички аудит хизмати раҳбари хўжалик юритувчи субъектлар мулкдорига ва/ёки раҳбарига ҳисобот бериши керак. Стандартда ички аудит ҳажминини белгилаш, ишларни бажаришига ва натижалар

---

<sup>58</sup> Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисловие С.А. Стюкова. (Аудит: теория и практика). — М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 2009

хақида ҳисоботни тақдим этишга учинчи шахсларнинг аралашувиغا йўл қўйилмаслиги алоҳида қайд этилади.

Фикримизча, ушбу стандартдан амалиётда фойдаланиш ички аудит хизмати фаолиятини тартибга солади ва аниқ чегаралаб беради, шунингдек учинчи шахсларнинг ички аудит жараёнига аралашувини чеклайди. Бу эса ички аудит хизматининг мустақиллиги ва ҳолислиги даражасини оширади, ўтказилган ички аудитга ишончни оширади. Қуйида ички аудитнинг ташкилий мустақиллиги тузилмаси намунаси берилган (2.5-расм):



**2.5-расм. Ички аудит ташкилий мустақиллиги тузилмаси**  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Фикримизча, мазкур стандарт ёки унинг ўхшаши жорий этилиши ички аудит хизмати фаолияти мустақиллик омили бўйича аудиторлик функцияларини бажаришга дахлдор бўлмаган тараф томонидан баҳоланиши керак деган талабни келтириб чиқаради. Бу ҳўжалик юритувчи субъектлар ходимлари ташқи аудиторлар ва маслаҳатчилар ҳам бўлиши мумкин.

1200- «Компетентлилик ва ишларни профессионал даражада бажариш» стандарти, ички аудиторлар текширувларни профессионал даражада бажариш учун етарлича билимга эга бўлиши кераклигини белгилайди, бунинг учун улар ўз касбий вазифаларини сифатли бажаришлари учун зарур билим ва кўникмаларга эга бўлишлари керак.

Стандарт, агар ички аудит хизмати жамоаси етарлича билим ва кўникмаларга эга бўлса, ички аудиторларга ушбу талабни бажаришда ёрдам кўрсатиши мумкинлигига йўл қўяди. Бундай билимлар бўлмаса, ички аудит хизмати учинчи тарафга маслаҳат ва тушунтиришлар сўраб муурожаат қилиши мумкин. Агар бунинг ҳам иложиси бўлмаса, текширув ўтказишдан ёки маслаҳатлашувни амалга оширишдан воз кечиш мақсадга мувофиқ бўлади. Мамлакатимизда ташқи аудитни ўтказиш, алоҳида мутахассислар (экспертлар) ваколатига кирадиган масалалар юзасидан саволлар пайдо бўлган холлар учун халқаро аудиторлик стандартларига асосан «Эксперт ишидан фойдаланиш» (16-сон АФМС) ишлаб чиқилган.

Бироқ бундан ташқари, иктисодчи олимлар Р.А.Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая таъкидлаганларидек, «Стандарт, шунингдек, ички аудиторлар етарли даражадаги сифатга эришиш учун текширувларни ўтказишда фирибгарлик белгиларини аниқлаш, шунингдек, асосий рискларни ва ахборот технологиялари соҳасида уларни ички назорат қилиш усуллари баҳолашга имкон берувчи билимларга эга бўлиши кераклигини белгилайди»<sup>59</sup>.

Шу билан бирга, стандарт, ички аудиторлар учун кўрсатиб ўтилган ўзига хос соҳаларда профессионал билимларга эга бўлишлари кераклигини назарда тутмайди. Билимлар экспертлар ёки ички назоратчилар олдида текшириш вазифаларини малакали белгилаб бериш учун етарли бўлиши керак.

Ушбу стандартга мувофиқ текширувларни ўтказишда етарли даромади қўйиладиган талаб ички аудиторни янглишиш ҳуқуқидан маҳрум қилмайди, чунки унинг назорат амалларини сифатли бажариши барча жиддий рискларнинг аниқланишини кафолатламайди.

Иктисодчи олима М.М. Тулаходжаеванинг қайд этишича, ички аудиторнинг ўз ишига қанчалик профессионал муносабатда бўлиши аудиторлик топшириғи мақсадларига эришиш учун зарур ишлар ҳажмини белгилашда; ички аудит олиб борилаётган назорат объектларининг қалтислик даражасини аниқлашда; назорат объекти ички аудит хизматининг ишончлилиги даражасини баҳолашда; жиддий хатолар ва бузиб кўрсатишларнинг, назорат объектининг меъёрий-ҳуқуқий базага риоя қилмаслиги эҳтимолини баҳолашда; аудиторлик кафолатларини бериш харажатларининг бўлажак ҳуло-

---

<sup>59</sup> Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. - 224 с.

салар самарадорлигига нисбатан даражасини аниқлашда намоён бўлади<sup>60</sup>.

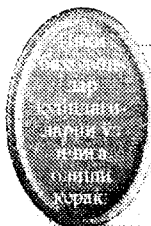
Ички аудиторнинг касбий маҳорати даражаси, хусусан, унинг ички аудитнинг компьютерлаштирилган усулларида, шунингдек, ахборотни текширишда олинадиган бошқа замонавий таҳлил усулларида фойдалана олиш малакаси билан ҳам белгиланади.

Фикримизча, мамлакатимизда ҳақиқатан ҳам мутахассисларнинг касбий даражасига катта эътибор берилмоқда, ички аудиторлар учун касбий маҳорат негизида ички аудиторлар малакасини узлуксиз ошириш тизими ётади, у ички аудит хизмати иш режаларида акс этган бўлиши керак. Шу тариқа мазкур стандартнинг мосини жорий этиш хўжалик юритувчи субъектларга мутахассисларни назорат қилиш, уларнинг касб-маҳоратини ошириш, охирокибат, субъектнинг фаолиятини яхшилаш вазифасини юклайди.

1300-«Ички аудит сифатини таъминлаш ва ошириш дастури» стандарти ички аудит хизмати ва унинг ходимлари фаолиятини ички назорат қилиш тизимини ташкил этишга бағишланган. Буюк Британияда, мазкур стандартга мувофиқ, ички аудит хизмати раҳбари текширувлар сифатини ошириш дастурини ишлаб чиқиши ва амалга ошириши керак. Ушбу дастур ички аудитнинг барча босқичларини камраб олади ва унинг самарадорлиги донм қузатиб борилади.

Ушбу дастурга ички назорат тизимини мунтазам ички ва ташқи текшириш ҳамда ички аудитнинг стандартлар ва Ахлок кодексига мувофиқлиги юзасидан жорий ички мониторинг жараёнини йўлга қўйиш керак.

Ички текширувлар, стандартга мувофиқ, қўйидагиларни ўз ичига олади (2.6- расм):



Ички назорат фаолиятини узлуксиз мониторинг қилиш

Ички аудиторлар томонидан ўзини ўзи баҳолаш йўли билан ёки ички аудит соҳасида етарли билимга эга бўлган ташкилотнинг бошқа ходимлари томонидан олиб бориладиган даврий текширувлар

**2.6-расм. Ички баҳолашларни камраб оладиган вазифалар**

Биз 2.1-параграфда таклиф этган ички аудит фаолиятини мувофиқлаштириш кўмитаси қаралаётган стандартга мувофиқ ташқи баҳолашни камида беш йилда бир марта малакали ва мустақил таҳлилчи ёки хўжалик юритувчи субъектларнинг ходими бўлмаган таҳлилчилар гуруҳи ёрдамида амалга оширади (2.7-расм).



Янада кўпроқ ташқи баҳолашни ўтказиш зарурати

Ташқи эксперт ёки экспертлар гуруҳининг малакаси ва мустақиллиги, жумладан ҳар қандай эҳтимол қилинган манфаатлар қарама-қаршилиги

### 2.7-расм. Ташқи баҳолашлар бажарадиган вазифалар

АҚШ, Франция ва Германия каби давлатларда, агар олиб борилган ички аудит сифатини текшириш унинг стандартларга мувофиқ амалга оширилганини тасдиқласа, ички аудиторлар ҳисоб хужжатларида, уларнинг фаолияти «Ички аудит Халқаро профессионал стандартларига мувофиқ бажарилмоқда» деб ёзма кайд қилишлари мумкин. Ушбу стандартлар ва Ах.юк кодекси қисман бажарилмаса ва бу амалга оширилган ишлар ҳажми ёки сифатига таъсир қилса, бу ҳақда ахборот ички аудит хизматида хўжалик юритувчи субъектларнинг раҳбариятига маълумот учун етказилиши керак.

Ўзбекистонда лицензия талаблари бажарилиши Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, ташқи аудитнинг сифати жамоат бирлашмалари – Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар Миллий ассоциацияси ва Аудиторлар палатаси томонидан текширилади. Бизнингча, ҳудди шундай сифат назорати ички аудит учун ҳам керак. Биз эса, бундай назорат борлиги ва хўжалик юритувчи субъектлар ички аудит хизмати фаолиятини назорат қилишини рад этмаймиз албатта, аммо сифатнинг ташқи назорати фақат ташқи аудит ўтказишда қисман амалга оширилади.

Фикримизча, ташқи баҳолашнинг қаралаётган стандартга мувофиқ малакали ва мустақил таҳлилчи ёки хўжалик юритувчи субъектлар ходимлари бўлмаган таҳлилчилар гуруҳи томонидан олиб борилиши ички аудит хизмати иши сифатининг ошишига олиб келади.

Фаолият стандартлари гуруҳи 2000-«Ички аудит функциясини бошқариш» шунинг белгилайдики, ички аудит хизмати ёки бошқа белгиланган тартибда тайинланган шахс хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит фойдалигининг энг паст даражасини таъминлаши лозим.

Бу иш ички аудит фаолиятини режалаштиришдан бошланади. Режалаштириш текширув объектларининг рискларини таҳлил қилиш асосида амалга оширилади. Рисклар камида бир йилда бир марта баҳоланиши керак. Ички аудит хизмати иш режалари лойиҳалари хўжалик юритувчи субъектларнинг Директорлар кенгаши (бошқа шунга ўхшаш орган) ва унинг бошқарувчиларининг таклифларини ҳисобга олган ҳолда шакллантирилади. Режа ҳужжатларига, агар ички аудит хизмати раҳбарини баҳолаш рискларни бошқариш жараёни ва хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини юксалтириш учун фойдали бўлса, маслаҳат бериш бўйича топшириқлар ҳам киритилади.

Ички аудит хизмати раҳбарининг асосий вазифаларидан бири меҳнат ва молния ресурсларини ва улардан самарали фойдаланишни таъминлаш ҳисобланади. Шу сабабли режаларни кўриб чиқиш босқичида раҳбар режаларни кўриб чиқиш жараёнида тасдиқловчи органларни талаб этилаётган ресурсларнинг чеклаб қўйилиши қандай оқибатларга олиб келиши ҳақида ёзма ёки оғзаки шаклда хабардор қилиши керак.

Ички аудит хизмати иш режаси лойиҳаларига ишларни бажариш учун зарур ресурслар ҳажми ҳақидаги маълумотлар, шунингдек, ҳисобот даврида режадаги муҳим ўзгаришлар ҳақидаги ахборот киритилади, сўнгра кўриб чиқиш учун хўжалик юритувчи субъектларнинг Директорлар кенгашига ва (ёки) юқори раҳбарият органига тақдим этилади.

Ушбу гуруҳга кирган халқаро ички аудит стандартлари ички аудит хизмати раҳбари ёки бошқа тайинланган шахсга ички аудит хизмати ва хўжалик юритувчи субъекти бўйича ички аудит функциясини самарали бошқариш сиёсатини ишлаб чиқиш ва амалларини яратиш вазифасини юклайди. Ички аудит хизмати раҳбари ёки ички аудит функциялари ишларни камайитириш учун хўжалик юритувчи субъектларнинг топшириқлари бўйича назорат ва маслаҳат бериш функцияларини бажараётган барча ички ва ташқи тарафлар фаолиятини мувофиқлаштириши, шунингдек, бажарилган ишлар ҳақида хўжалик юритувчи субъектнинг



Директорлар кенгаши ва юқори раҳбариятга ҳисобот бериши лозим. Унинг ҳисоботларида ички аудит хизмати ваколатлари ва мажбуриятлари, шунингдек, иш режасининг бажарилиши, муҳим рисклар, назорат ва корпоратив бошқарувдаги муаммолар ҳақидаги ахборот ҳамда бошқарув учун муҳим бўлган бошқа маълумотлар бўлиши керак.

2100-«Ички аудитор ишининг моҳияти» стандарти ички аудит хизмати ёки ички аудит функциялари, ички назорат тизими ва рискларни бошқариш жараёнларини баҳолашда тизимлаштирилган ва изчил ёндашувдан фойдаланишга бағишланган.

Рискларни бошқариш соҳасида ушбу стандарт рискларни қўйидаги йўналишларда баҳолаш кераклигини белгилайди: хўжалик фаолияти ҳақидаги ахборотнинг ишончлилиги ва тўлиқлиги, молия-хўжалик фаолияти самарадорлиги ва натижвийлиги, активларнинг сақланганлиги, қонунлар, меъёрий ҳужжатлар ва шартнома мажбуриятларига риоя этилиши, ички назорат тизими фаолияти натижавийлиги ва корпоратив бошқарув.

Стандарт ички назорат тизими фаолиятини баҳолашни назарда тутаяди, баҳолаш жараёнида тизимда аниқ таърифланган тезкор ва узоқ муддатли мақсадларнинг бор-йўқлиги, шунингдек, уларнинг хўжалик юритувчи субъектларнинг мақсадлари ва вазифаларига қанчалик мослиги аниқланади.

Фикримизча, бундай ишларнинг зарурий шarti ички назорат хизмати ўз олдига қўйилган мақсадларга қанчалик эришадганини аниқлаш имконини берувчи муносиб мезонларнинг бўлишидир.

2200-«Аудиторлик топшириғини режалаштириш» стандартида аудиторлар иш режасини ишлаб чиқиши ва ҳужжатлаштириши, унда ҳар бир текширувнинг мақсади, ҳажми, муддатлари ва ресурслар тақсимланиши ақс этирилган бўлиши кераклигини белгилайди.

Ушбу халқаро стандарт аудиторлик топшириғи мақсадини шакллантириш жараёнига талабларни белгилайди, аудитнинг мақсади эса ички аудитор томонидан олиб борилган ички аудит объектига тегишли калтисликларни баҳолаш натижалари билан мувофиқлаштирилиши лозим. Худди шундай талабларга маслаҳат бериш бўйича топширикни шакллантиришда ҳам риоя этилиши керак. Ички аудит ҳажми қўйилган мақсадларга эришиш учун етарли бўлиши даркор.

Ушбу ҳужжатда режалаштиришда қуйидагилар эътиборга олиниши кераклиги назарда тутилган:

1. • Текширув объекти фаолияти мақсадлари, шунингдек, уларга эришилшини назорат қилиш воситалари
2. • Текширув объектига тегишли жиддий рисклар, шунингдек, уларни йўл қўйиладиган чегарада ушлаб туриш усуллари
3. • Ички назорат тизими ҳамда текширув объекти рискларини бошқаришнинг мослиги ва натижавийлиги

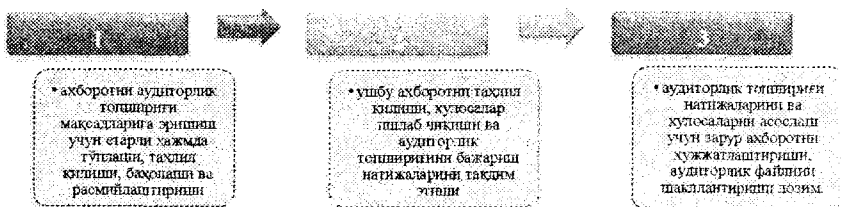
Таъкидлаш жоизки, текширув натижаларидан фойдаланувчилар аудиторлик топшириғи объектига нисбатан ташқи томонлар бўлса, улар билан текширувнинг мақсадлари, ҳажмлари, тегишли мажбуриятлар ва бошқа жиҳатлар, шу жумладан ушбу топшириқ натижаларини тарқатишга ва ички аудиторнинг ички ҳужжатларидан фойдаланишга чекловлар ҳақида ёзма келишув имзоланиши лозим. Шунингдек, маслаҳатлашув олиб боришда ҳам муайян эҳтиёткорликка риоя этиш даркор. Бу ҳолда буюртмачилар билан топшириқнинг мақсади ва ҳажми, жавобгарлик ва бошқа масалаларни ҳам келишиб олиш мақсадга мувофиқ.

Ички аудит мақсадлари, ҳажми ва аудиторлик топшириғини бажариш учун ресурслар ички аудитни ўтказиш режасининг асосидир. Ушбу ҳужжат асосида аудиторлик топшириғи дастури ишлаб чиқилади ва амалётда фойдаланилишини таъминлаши лозим. Унда аудиторлик топшириғини бажаришда ахборотни тўплаш, таҳлил қилиш, баҳолаш ва ҳужжатлаштириш амаллари аниқ ёритиб берилиши иш жораёнини анча осонлаштиради. Таъкидлаш жоизки, дастурдаги ҳар қандай ўзгартиришлар ўз вақтида тасдиқланиши иш жараёнини ўз вақтида оптималлаштириш имкониятини беради.

Ҳозирги пайтда Ўзбекистонда ички аудит фаолияти ташқи аудит миллий стандартларида кўрсатиб ўтилган аудиторлик текшируви режаси ва дастури асосида олиб борилади. Бироқ бугунги кунда ушбу талабларга риоя қилиниши мажбурий бўлмаганлиги сабабли режалаштириладиган ва дастур ишлаб

чиқиладиган ички аудит тартибга солинмаган, шунинг учун ички аудит хизмати томонидан аудиторлик топширигини режалаштиришда муайян шакллар ва нормативлар ишлаб чиқилиши ва уларни меъёрий жиҳатдан белгилаб бериш мақсадга мувофиқ.

2300-«Аудиторлик топширигини ижро этиш» стандарти текширувни ташкил қилиш ва ўтказиш жараёнининг умумий алгоритмини беради. Унга мувофиқ ички аудиторлар:



**Манба:** Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Фикримизча, мазкур стандартнинг жорий этилиши, олиб бориладиган ишларни алгоритмга солишдан ташқари, ички аудит хизмати раҳбарига ҳам муайян мажбуриятларни юклайди. Ўз навбатида, қуйидагиларга таъсир кўрсатади:

биринчидан, ички аудит хизмати раҳбари аудиторлик топширигига тегишли хужжатларни йиғиш ва хужжатлаштириш;

иккинчидан, ички аудит хизмати раҳбари аудиторлик топширигига тегишли хужжатларни сақлаш;

учинчидан, раҳбар аудиторлик топширигига тегишли хужжатлардан фойдаланилишининг назорат тизимини жорий этиш;

тўртинчидан, ички аудит хизмати раҳбари аудиторлик топширигини бажариш сифати устидан ички назоратни ташкил қилиш тизимини жорий этиш керак.

2400-«Натижалар ҳақида ҳисоботни тақдим этиш» стандарти ички аудиторлардан аудиторлик топширигининг бажарилиши якунлари бўйича мажбурий тартибда ҳисобот тақдим этишни талаб қилади. Бу хужжатга қуйидаги талаблар қўйилади: якуний ҳисоботда, агар зарур бўлса, ички аудиторнинг якуний фикри ва/ёки хулосаси бўлиши керак; агар ички аудит объекти фаолияти натижалари кониқарли бўлса, ички аудиторлар бунинг аудиторлик ҳисоботида акс эттириш керак; аудиторлик топшириги натижаларини ташқи тарафларга тақдим этишда ҳисоботда натижаларни

тарқатиш ва улардан фойдаланишдаги чекловлар кўрсатилган бўлиши керак: якуний ҳисобот ҳолис, тушунарли, лўнда баён қилинган, конструктив, тўлиқ ва ўз муддатида тақдим этилиши лозим.

Маслаҳат бериш бўйича топшириқларнинг бориши ҳақидаги ҳисоботлар буюртмачининг хоҳишига қараб шакли ва мазмуни бўйича фарқ қилиши мумкин.

Стандартда қайд этилишича, ҳисоботнинг якуний вариантида жиддий хатолик аниқланган бўлса, ички аудит хизмати ёки текширув раҳбари тузатилган ахборотни ҳисоботнинг дастлабки вариантыни олган барча шахсларга етказиб бериши лозим.

Агар «DORI-DARMON» АКда аудиторлик топшириғини бажаришда стандар талабларига риоя этилмаганлиги аниқланса, ҳисоботга: талаблари бузилган стандарт ёки стандартлар номи; стандарт талабларининг бузилиш сабаби ёки сабаблари; аниқланган далилнинг аудиторлик топшириғи бажарилишига таъсири киритилади.

Яъни корпоратив бошқарув кодексига кўра «Текширув натижалари бўйича тузилган ҳисоботни ички аудит хизмати ёки ички аудит раҳбари натижалари етарлича эътибор билан кўриб чиқилиши учун етарли бўлган энг қисқа муддатларда тарафларга етказиши мақсадга мувофиқ» дир<sup>61</sup>.

Маслаҳат беришлар бўйича топшириқларни бажариш натижалари бўйича ҳам ҳисобот шакллантирилади ва у буюртмачига тақдим этилади. Агар ушбу ишни бажариш давомида рискларни бошқариш, назорат ёки корпоратив бошқарув соҳаларида муаммолар аниқланса ва улар жиддий бўлса, у ҳолда хўжалик юритувчи субъектларнинг Директорлар кенгаши ёки бошқарувчиларнинг эътиборига етказиш мумкин.

Ҳар қандай теширув аниқланган камчиликларнинг бартараф этилиши ҳамда хўжалик юритувчи субъектлар менежментининг ушбу йўналишдаги ишлари устидан назорат ўрнатиш билан яқунланади. Бундай назорат тизимини ички аудит хизматининг ҳисоботи натижасида ишлаб чиқилган иш режаси асосида ташкилот раҳбари томонидан белгиланиши керак. Бу тизим хўжалик юритувчи субъектлар менежменти тавсияларини бажариш бўйича самарали чоралар кўрганига ёки ушбу муаммо билан хўжалик

<sup>61</sup>[www.bloomber.com](http://www.bloomber.com) Combined Code of Corporate Governance.

юритувчи субъект бошқарувчилари шуғулланаётганига ишонч ҳосил қилишга ёрдам бериши лозим. Агар ички аудит хизмати раҳбарининг фикрига кўра олий ижроия раҳбарияти хўжалик юритувчи субъектлар учун макбул бўлмаслиги мумкин бўлган рискларни ўз зиммасига олаётган бўлса, у бу масалани бошқарувчилар билан муҳокама қилиб олиши керак. Ўзаро ҳамфикрликка эришилмаса, масала хўжалик юритувчи субъектларнинг Директорлар кенгаши муҳокамасига олиб чиқилади.

Фикримизча, амалиётга кўра, ички аудит стандартларига қўшимча тарзда иловаларни ҳам ишлаб чиқиш, шунингдек, турли объектларни текшириш услублари, ишчи жадваллар, хужжатлар намуналари ва текширувларга комплекс ёндашувни таъминловчи бошқа шаклларни ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқдир.

Сифат тавсифларининг стандартлари ички аудит бўйича хизмат кўрсатувчи хўжалик юритувчи субъектлар ва шахсларнинг сифат тавсифларига тегишлидир. Фаолият стандартлари ички аудит томонидан кўрсатиладиган хизматлар хусусиятини баён қилади ва кўрсатилган хизматларнинг баҳолаш имконини берувчи сифат мезонларини белгилайди. Сифат тавсифларининг стандартлари ҳамда фаолият стандартлари ички аудит томонидан кўрсатиладиган барча хизматларга нисбатан қўлланилади. Амалий қўллаш стандартлари сифат тавсифларининг стандартларини ҳамда фаолият стандартларини кафолатлар бериш ёки маслаҳат беришлар бўйича кўрсатиладиган хизматларга тегишли талабларга нисбатан кенгайтиради. Бизнингча, бундай стандартларнинг ҳаммаси эмас, балки бир қисми мосларини ишлаб чиқиш ички аудит сифатини оширади, шунингдек, Ўзбекистонда аудит топшириқларини бажаришда ички аудитор фаолиятини соддалаштиради ва меъёрлаштиради.

### **2.3 Ички аудитни ташкил этиш бўйича халқаро тажриба**

Хорижий адабиётларда XX асрнинг охиригача ички аудитнинг мақсади хўжалик юритувчи субъектлар ходимларига ўз вазифаларини бажаришда ёрдам кўрсатиш, шунингдек, менежментга хўжалик операцияларини энг самарали тарзда маъмурий бошқаришда кўмаклашни деган ёндашув устунлик қилган.

Халқаро ички аудиторлар институтининг таърифига кўра, ички аудит «корхонанинг хўжалик фаолиятини такомиллаштиришга қаратилган ҳолда кафолатлар ва маслаҳатларни бериш, шунингдек, корхона қийматини оширишга оид фаолият бўлиб, рискларни

бошқариш, назорат ва корпоратив бошқарув тизими самарадорлигини ошириш ва баҳолашга тизимлаштирилган ва изчил ёндашувни қўллаган ҳолда унга қўйилган мақсадларга эришишда ёрдам беради»<sup>62</sup>.

Иқтисодчи олимлар Т.М. Рогуленко, С.В. Пономареваларнинг фикрича, «ички аудит корхонанинг ички ҳужжатлари билан тартибга солинадиган, бошқарув бўғинларини ва корхона фаолиятининг турли жиҳатларини назорат қилишга қаратилган, корхонанинг бошқарув органлари – ҳўжалик юритувчи субъектларнинг умумий йиғилиши, Директорлар кенгаши, ижроия органига ёрдам бериш доирасида махсус назорат органи вакиллари томонидан амалга ошириладиган фаолиятдир»<sup>63</sup>.

Иқтисодчи олим Н.Ф. Каримовнинг таъкидлашича, ички аудитнинг мақсади – «корхонанинг бошқарув органларига ички назорат тизимининг турли бўғинлари (элементлари) устидан самарали назоратни амалга оширишда ёрдам беришдан иборат»<sup>64</sup>.

Халқаро амалиётда ички аудитнинг мақсади бошқарув органларини уларни қизиқтирган турли масалалар бўйича ахборот бериш борасидаги эҳтиёжларини қондиришга қаратилган.

Ички аудиторларнинг функцияси қуйидагилардан иборат:

а) назорат тизимининг муносиблигини баҳолаш – бошқарув (назорат) бўғинларини текшириш, аниқланган камчиликларни бар-тараф этиш бўйича асосланган таклифлар ва бошқарув самарадорлигини ошириш бўйича тавсиялар тақдим этиш;

б) фаолият самарадорлигини баҳолаш – корхона фаолиятининг турли томонларини эксперт баҳолашни амалга ошириш ва уларни такомиллаштириш бўйича асосланган таклифлар бериш.

Аксарият фирмаларда ички аудитдан харажатлар даражаси, рентабеллик, тежамкорликнинг мақбул режимига риоя этилиши ва кўрсатилаётган хизматлар сифатини ички назорат қилиш учун фойдаланилади.

Охиргиси, яъни кўрсатилаётган хизматлар сифатини баҳолаш, фикримизча, жуда муҳимдир, чунки фирманинг бозордаги эгаллаган ўрни, авваламбор, унинг маҳсулоти сифатига боғлиқ. Ички аудит – трансмиллий корпорациялар ҳўжалик фаолиятининг

<sup>62</sup> Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Аудит. – М.: КноРус, 2013. – с. 73.

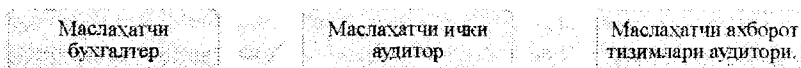
<sup>63</sup> Пономарева С.В., Рогуленко Т.М., Год выхода: 2011. Книга из раздела: Бухучет, аудит, налогообложение.

<sup>64</sup> Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва уни услубийтини такомиллаштириш муаммолари. Монография. Т., 2007.

ўзгармас омили ҳисобланади. Мисол сифатида АҚШнинг «Истмэн Кодак» компанияси – энг юқори сифатли товарлар ишлаб чиқариш ва хизматлар кўрсатиш бўйича дунёда тан олинган етакчи компанияни кўрсатиш мумкин. Бу фирмада ички аудит 60 йилдан бери мавжуд. Унинг учун жавобгарлик Рочестер (Нью-Йорк)да жойлашган умумий аудит бўлимига юклатилган.

АҚШ аудиторлик хизматларининг асосий вазифаси корхоналар молиявий-ҳўжалик фаолияти, шунингдек, бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий ҳисоботни тузиш масалаларини тартибга солувчи қонунчиликка риоя этилишини назорат қилишдан ҳамда давлат органлари, хусусий тадбиркорлар ва умуман, барча мулкдорларни бирор-бир фирма, банк ва ҳ.к.ларнинг молиявий аҳволи ҳақидаги ҳолис ахборот билан таъминлашдан иборат.

АҚШда аудиторлар қўйидаги расмда тасвирланган учта мутахассислик бўйича сертификатланади: (2.8-расм)



**2.8-расм. АҚШда аудиторлар сертификатланадиган мутахассисликлар**  
**Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.**

Амалиёт билан шуғулланиш ва «маслаҳатчи ички аудитор» номини олиш учун АҚШнинг бирон-бир штатидан лицензия олишга талабгор имтиҳондан ўтиши (имтиҳон ярим йилда бир марта ўтказилади, имтиҳон комиссияси томонидан тайинланади, бутун АҚШ бўйича бир вақтда май ва ноябрь ойларида ўтказилади), маълумоти ва тажрибаси даражаси бўйича комиссия талабларига жавоб бериши керак.

Маслаҳатчи ички аудитор ички аудиторлик учун имтиҳон топширган ва сертификатни қўлга киритган, аммо амалиёт билан шуғулланиш учун лицензия олиш ҳуқуқига эга бўлмаган мутахассисдир. Талабгорлар учун маълумоти ва амалий тажрибаси юзасидан ҳам тегишли талаблар белгиланган.

Буюк Британияда аудиторлик хизматлари (ички аудит хизмати) шартнома асосида маслаҳатлар беради, бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш ва такомиллаштириш, даромадни ошириш, корxonани молиявий соғломлаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқади.

Шу ўринда ҳар бир корхонанинг ўзида ҳисоб ва назорат хизмати, шкисодчи ва молиячилари фаолият олиб боради. Улар юзага келадиган муаммоларни ҳал этади ва корхонанинг молиявий барқарорлигини таъминлайди. Шундай экан, четдан мутахассисларни катта миқдордаги маблағ эвазига жалб этишнинг нима кераги бор? – деган савол туғилиши табиийдир. Амалиёт юкори малакали ташки маслаҳатчиларни жалб этиш катта афзалликларга эга эканлигини кўрсатмоқда. Улар фирмадаги аҳволга четдан баҳо бера олади ва ўрганилаётган масалаларга чуқурлашмасдан, бошка фирмаларда ортирган тажрибасини кўллаш оркали муаммоларни самарали ҳал қила олади.

Буюк Британияда ҳаммаси бўлиб ички аудит фаолиятини билвосита ва бевосита тартибга солувчи олтига бухгалтерлик ва аудиторлик ташкилотлари мавжуд. Уларга қуйдагилар киради:

- Дипломли бухгалтерлар ассоциацияси;
- Бухгалтер-калькуляциячилар ва бухгалтер-бошқарувчилар институти;
- Шотландия маслаҳатчи бухгалтерлари институти;
- Ижтимоий молия ва ҳисоб маслаҳатчилар институти;
- Ирландия маслаҳатчи бухгалтерлари институти.

Шунга қарамай ташки ва ички аудит билан шуғулланиш ҳуқуқи фақат Англия ва Уэльс, Шотландия, Ирландия маслаҳатчи бухгалтерлар институтилари ҳамда Дипломли бухгалтерлар ассоциацияси аъзоларигина эгадир. Ички аудитнинг асосий вазифалари мамлакатлар кесимида 2.4-жадвалда келтирилган.

2.4-жадвал

### Ички аудитнинг асосий вазифалари

Мамлакат	Вазифалар
АҚШ	Компания ва корпорациялар ички фаолиятини қатъий назорат қилади, бошқарув жараёнида иштираётган этади, АҚШ Ички аудит институтида ички аудит хизмати фаолиятини тартибга солишда иштираётган этади
Англия	Ички аудит фаолиятида бевосита иштираётган этибгина қолмасдан, балки умумий аудиторлик фаолияти муҳокама қилишда ҳам қатнашиши мумкин
Франция	Компаниялар фаолиятини (ҳам молиявий, ҳам бошқарув фаолиятини) назорат қилади
Германия	Хўжалик юритувчи субъектлар учун фаолиятни назорат қилишдан ташқари, коллегиал тарзда маслаҳатлар беради

Манба: Муаллиф томонидан тузилган.



Бугунги кунда бозор иктисодиёти ривожланган мамлакатларда аудиторлик фаолияти стандартлар шаклидаги меъёрий ҳужжатлар асосида қатъий тартибга солинади. Ушбу ҳужжатларда ички аудит хизмати ташкилий тузилмасини ташкил этиш ва унинг фаолиятини юритиш сиёсати ёритиб берилган.

Европа давлатлари ҳамжамиятида унинг аъзоларига тегишли ҳужжатлар тўпламини ўз ичига камраб олган бўлишига қарамасдан унинг ҳар бир аъзосининг ички йўриқномалари ҳам мавжуд.

Масалан, Франция бухгалтер-экспертлари ва аттестацион бухгалтер-аудиторлари жамияти икки даражада – миллий ва минтакавий даражада тегишли органлар томонидан бошқарилади.

24 киши ва 8 нафар ўринбосарни ўз ичига олган Олий кенгаш яширин овоз бериш йўли билан бир йиллик муддатга президентни сайлайди. Бундан ташқари, миллий даражада аудиторлик вазифаларини бажаришга рухсат берилган шахсларнинг рўйхатини тузиш билан шуғулланувчи кўмита, интизом палатаси ва Олий кенгаш фаолиятини назорат қилувчи органлар фаолият юритади.

Минтакавий даражада департамент кенгашлари, Департамент интизомий палаталари ва Департамент кенгашининг фаолиятини назорат қилиш органлари ташкил этилади. Алоҳида таъкидлаш керакки, назорат органлари таркибига Иқтисодиёт ва Молия вазирлиги томонидан тайинланган ҳукумат комиссарлари киради.

Германияда ташқи ва ички аудиторлар фаолиятини мувофиқлаштирувчи иккита профессионал аудиторлик ташкилотлари бор: Аудиторлар палатаси ва Аудиторлар институти. Ушбу ташкилотлардан бирига аъзо бўлиш ҳар бир аудитор (ички ва ташқи аудитор) учун мажбурийдир, иккинчисига аъзолик эса ихтиёрийдир. Таъкидлаш керакки, барча немис аудиторларининг 90 фоизи ҳар иккала ташкилотга аъзо ҳисобланади.

Аудиторлар палатаси вазифаларига аудиторларга маслаҳат хизматларини кўрсатиш ва ҳуқуқий ҳимоя қилиш, қорхона аъзолари ўртасидаги низоли вазифаларни ҳал этиш, аудиторларнинг ўз касбий вазифаларини бажаришини назорат қилиш, аудиторларни ўқитиш ва малакасини оширишга кўмаклашиш ҳамда бухгалтер-аудитор унвонини бериш учун малака ва имтиҳон комиссиясини шакллантиришда иштирок этиш киради.

Аудиторлар палатасининг фаолияти Федерал Иқтисодиёт вазирлиги томонидан назорат қилинади. Бундай назорат палата ишларини бошқаришни назарда тутмайди, балки фақат Германия

қонунлари ва палатанинг уставига риоя этилишини назорат қилиш билан чекланади.

Германия аудиторлари институти мамлакатдаги аудиторлик ишлари муаммолари, турдош касбий органлар билан халқаро алоқаларни ривожлантириш ва мустаҳкамлаш билан шуғулланади, ойлик журнал, аудит, ҳуқуқ ва солиқ масалалари бўйича турли маълумотларни чиқариш орқали нашрий фаолиятни амалга оширади. Шунингдек, аудиторларни касбий тайёрлаш бўйича турли хил дастурларни ишлаб чиқади.

Агар Ўзбекистон тажрибаси ҳақида гапирсак, мамлакатимизда жамоат ташкилотларига аъзолик ҳар қимнинг субъектив танловидир. Бундан ташқари, кўпинча уларнинг ҳамкорлари аудиторлик ташкилотлари ҳамда ташқи текширувларни амалга оширувчи аудиторлар ҳисобланади. Кўпчилик ички аудит соҳасининг жамоат ташкилотлари томонидан мувофиқлаштирилиши ҳақидаги фикримизга эътироз билдириши мумкин, биз ички аудиторларни сертификатлаш амалиётини рад ҳам этмаймиз, аммо, фикримизча, ички аудитга талабларни оширсак, биз иктисодиётнинг барча соҳалари самарадорлигини оширган бўламиз.

Республикаимизда ички аудит Институтини шакллантиришда, аксарият хорижий мамлакатлардаги каби ва Америка ҳамда Европа тажрибасини таҳлил қилиш асосида тегишли ишларни бажариш лозим. Кўпчилик хорижий мамлакатларда фаолиятни мувофиқлаштирувчи ваколатли орган мавжуд. Мамлакатимизда ҳам халқаро амалиёт тажрибасини жорий этиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз.

Шарқий Европа мамлакатларида (Польша, Чехия, Словакия, Венгрия, Руминия) назорат-тафтиш фаолияти анча юқори даражага қўйилган, у ерда аудиторлик касби тикланмоқда.

1983 йилнинг ноябрида Хитой Халқ Республикасида расмий равишда Давлат аудиторлик маъмурияти ташкил этилди, унинг таркибида турли аудиторлик бўлимлари очилди. Бўлимлар, шунингдек, провинциялар, шаҳарлар ва ўзини ўзи бошқариш зоналарида ҳам ташкил этилди.

Хитой Халқ Республикаси янги Конституциясида аудиторлик маъмуриятини мустақил фаолият кўрсатиши кафолатланган. Аудиторлик маъмурияти ўз функцияларини муваффақиятли бажариши учун Конституциянинг 91-моддасида шундай белгилаб қўйилган: «Давлат кенгашининг кўрсатмаси бўйича аудиторлик

ташкilotи қонунга мувофиқ аудит ўтказиш орқали, бирорта маъмурий органлар ёки жамоат ташкilotлари ва шахслар аралашувига йўл қўймаслик шarti билан, ўзининг маслаҳат бериш ҳуқуқини мустақил рўёбга чиқаради».

Бундан ташқари, Бош аудиторнинг ҳолислиги ва мустақиллиги ҳам ҳимоя қилинади, Бош аудитор Бош вазир тавсиясига кўра Бутун Хитой халқ вакиллари (БХХВ) йиғилиши томонидан тайинланади ва лавозимдан бўшатилади. (БХХВ) – олий сайланадиган раҳбарлик ташкilot ҳисобланади. Бу эса мазкур қондан ҳуқумат маъмурий органларининг Бош аудиторнинг аудиторлик ишига аралашмаслигига олиб келади.

#### **2.4. Ички аудитни сифат назоратини таъминлаш йўллари**

Юқорида таъкидланганидек, бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатларда ички аудит хизмати фаолияти корхона ва корпорациялар фаолияти самарадорлигини оширишга қаратилган. Ички аудит хизмати фаолияти натижалари тегишли ҳисоботларда очиб берилади, кейин улар компаниялар раҳбарияти томонидан кўриб чиқилади ва компания фаолиятини юксалтириш учун қўлланилади.

Ички аудит хизмати фаолиятини ўрганиш натижалари бўйича шу нарса аниқландики, уларнинг асосий вазифаси ички назорат тизими фаолияти ва ишлаб чиқариш жараёнига таъсир этувчи омилларни ўрганишдан иборат.

О. Жураев томонидан ички аудитни ўтказиш мақсадлари сифатида қуйидагилар таъкидланади: «Корхона фаолиятига ҳос рискларни имкон қадар камайтириш ҳамда унинг фойдалилигини юқори даражада ошириш; фойдани кўпайтириш ва корхона рентабеллигини ошириш мақсадида ресурслардан тежамли ва оқилона фойдаланиш бўйича қабул қилинадиган бошқарув қарорлари самарадорлигини ошириш; корхонанинг бошқарув органларига ички назорат тизимининг турли бўғинлари устидан самарали назоратни амалга оширишда ёрдам кўрсатиш»<sup>65</sup>.

В.П. Суйцнинг фикрича, ички аудитор, корхона ташкилий тузилмасини такомиллаштириш бўйича тадбирлар ишлаб чиқиш ва унинг фаолиятига таъсир кўрсатиш имкониятига эга бўлиш билан бир қаторда мустақил тизим бўлиш мақсадида тегишли ахборотни

---

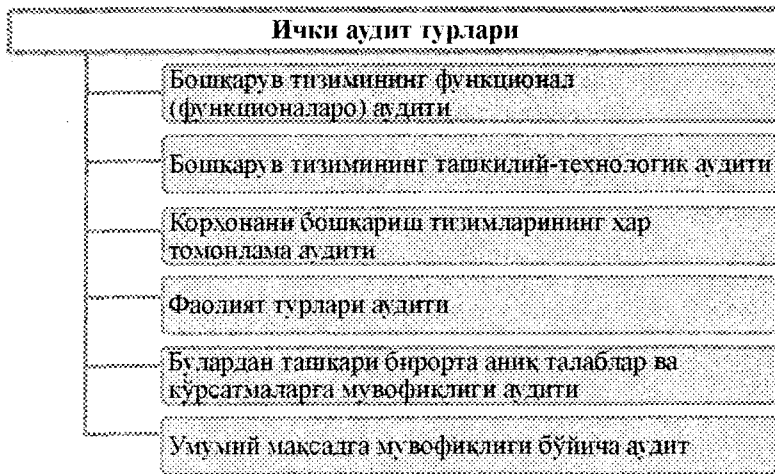
<sup>65</sup> [www.naaa.uz](http://www.naaa.uz)

тахлил қилади<sup>66</sup>. Иқтисодчи олим Б.А. Хасановнинг таъкидлашича, «Бутун бир дастурлар мажмуасини амалга оширмасдан ички аудит тизимини тўғри ташкил этиб бўлмайди»<sup>67</sup>.

В.И. Подольская ўзининг илмий изланишларида ички аудит фаолиятини уч турга бўлиб таҳлил қилган ва уларни операцион аудит, талабларга мувофиқликни аудит қилиш ҳамда молиявий ҳисобот аудитига гуруҳлаган<sup>68</sup>.

Ички аудит фаолияти янада чуқурроқ таҳлил қилинса, уни куйидаги турларга ажратиш мумкин (2.9-расм).

Бошқарув тизимларининг функционал аудити ҳар қандай функционал кесимда унумдорлик ва самарадорликни баҳолаш учун олиб борилади. Унга, масалан, бўлима (мансабдор шахс) олиб борадиган бирорта операцияларни унинг функциялари кесимида аудит қилишни киритиш мумкин.



2.9-расм. Ички аудит турлари<sup>69</sup>

Функционаларо ички аудитда турли функциялар (масалан, маҳсулотни ишлаб чиқариш ва сотиш функциялари)нинг бажа-

<sup>66</sup> Сўйц В.П., Ситникова В.А. Аудит. – М.: КноРус, 2010. – с. 87.

<sup>67</sup> Хасанов Б.А. Система финансового контроля и внутреннего аудита. // Аудиторские ведомости, № 3 2003.

<sup>68</sup> Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В., Мамаева Г.Н. Аудит. - М.: Волтерс Клувер, 2013. - с. 201.

<sup>69</sup> Сўйц В.П., Ситникова В.А. Аудит. – М.: КноРус, 2012. – с. 87.

рилиши сифати уларнинг ўзаро алоқадорлиги ва таъсирлашувида баҳоланади<sup>70</sup>.

Бошқарув тизимининг ташкилий-технологик аудити бошқаруving турли бўғинларини уларнинг ташкилий ва/ёки технологик мақсадга мувофиқлиги (окилоналиги) бўйича ички аудит органи томонидан назорат қилишдан иборат.

Фаолият турлари аудити хўжалик фаолиятини яхшилаш имкониятларини аниқлаш мақсадида муайян фаолият турлари, бизнес соҳалари ёки бизнес-лойиҳаларни ҳолисона текшириш ва ҳар томонлама таҳлил қилишни назарда тутади.

Ички аудиторлар томонидан корхона фаолияти янада чуқурроқ назорат қилиниши мумкин, бу бошқарув тизимларининг ташкилий-технологик ва функционал аудити, фаолият турлари аудити, шунингдек, корxonани ташқи муҳит билан боғлайдиган элемент ва жараёнлар, масалан, ташқи профессионал алоқалар тизими, обрў-нуфуз, ижтимоий алоқалар ва ҳ.к.лар аудитининг умумий йиғиндисиди орқали ифодаланади. Бунда корхона фаолиятининг барча кучли ва заиф томонлари аниқланади, унинг юқорироқ даражадаги ижтимоий тизимларда тутган ўрни қанчалик мустақамлиги, шунингдек, унинг ривожланиш истиқболлари баҳоланади. Ички аудиторлар томонидан амалга ошириладиган бундай назорат тадбирлари корxonанинг бошқариш тизимини ҳар томонлама аудит қилишга тегишлидир<sup>71</sup>. Ички аудитни мунтазам олиб боришнинг ижобий томонлари 2.3-иловада келтирилган<sup>72</sup>.

Таъкидлаш жоизки, ички аудитнинг мақсади айбдорларни топшиш ва жазолаш эмас. Буни корxonанинг барча ходимларига уқтириш лозим. Чунки ташқи назоратга нисбатан ҳаммада ҳимоя реакцияси пайдо бўлиши табиий ҳолдир, бу эса ҳолисона ахборотларни олишга тўсқинлик қилади. Ходимлар жазо олишдан чўчиб, керакли маълумотларни яшириши ёки бузиб кўрсатиши мумкин. Бу ҳолда аудит натижалари тизимнинг ишлаши ҳақида ҳолисона ахборотни тақдим этмайди. Натижада ички аудит хизмати фаолиятдан қутилган самарага эришилмайди. Бундай тушунмовчиликларга йўл қўймаслик ҳамда ички аудит хизмати

---

<sup>70</sup> Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит. – М.: Юрайт, Высшее образование, 2010. – с. 75.

<sup>71</sup> Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Аудит. – М.: КноРус, 2010. – с. 87.

<sup>72</sup> Ендовицкий С.В. Аудит. – М.: ИнФолито, 2008. – с. 137.

фаолиятининг трансформацияланишини таъминлаш учун бутун аудит жараёни ҳужжатлаштирилади.

Фаолиятни канчалик тўғри ташкил этилгани қўйилган вазифаларга эришилганлик даражасини баҳолаш нуқтаи назаридан текширилади. Бунинг учун ички аудит хизмати фаолияти билан боғлиқ барча ҳужжатлар ўрганилади. Бу жараён ички аудит хизмати фаолияти сифатини баҳолаш ва мазкур хизмат томонидан олиб борилган аудиторлик текшируви деб аталади. Шунингдек, аудит сифатига риоя этилишини тартибга солувчи ҳамда ишларнинг сифатини назорат қилиш тизимини баҳолашни енгиллаштирувчи алоҳида стандартлар мавжуд.

Иктисодчи олимлар томонидан адабиётларда аудит сифати ҳамда аудит сифатини назорат қилиш тушунчалари турлича тавсифланади (2.5-жадвал).

2.5-жадвал

**Аудит сифати ҳамда аудит сифатини назорат қилиш тушунчалари**

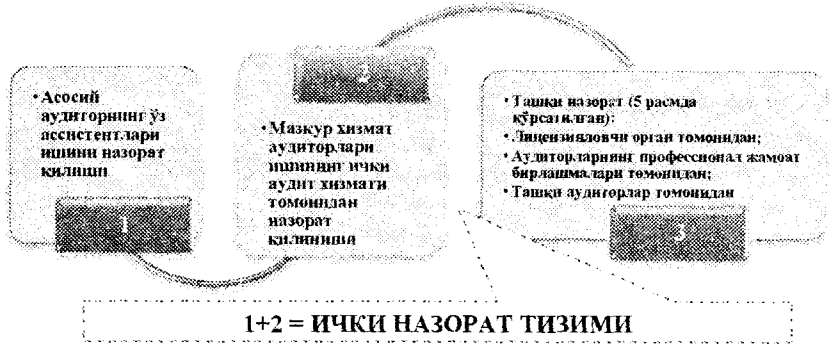
Т/р	Олимларнинг Ф.И.Ш.	Қарашларнинг мазмуни
1.	В.Д. Андреев	Аудиторлик хизматлари сифати ҳамда аудиторлик хулосаси сифати аудиторларнинг касбий билимдонлиги ва тажрибасининг бевосита натижасидир
2.	В.Д. Андреев	Аудит сифати аудиторлик стандартлари ва аудиторлик фаолияти бўйича бошқа меъёрий ҳужжатларга мослиқдир
3.	В.В. Путачёв	Кўрсатилган аудиторлик хизмати позициясидан аудит сифатининг ўзгариши
4.	Ю.П. Никольская	Аудит сифати бир вақтда стандартга ва қиймагга мослиқнинг уйғунлиги билан белгиланади
5.	С.М. Бычкова	Аудит сифати истеъмолчининг аудиторлик текшируви сифатини баҳолашда илгирроки натижасидир. <sup>73</sup>
6.	И.Б. Вишер	Сифат бу мижозларнинг яширин эҳтиёжларига мувофиқлигидир.

**Маъба: Муаллиф томонидан тузилган.**

<sup>73</sup> Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете. // Аудиторские ведомости. 2011.

Аудит сифатини назорат қилиш ички ва ташқи назоратга ажратилади. Ташқи сифат назорати:

- лицензияловчи орган;
- аудиторларнинг жамоат бирлашмалари ва аудиторлик ташкилотлари;
- аудиторлик ташкилотларининг халқаро тармоқлари (тармоқлар аъзолари учун) томонидан амалга оширилади.



2.10-расм. Сифат назорати тизими компонентлари  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Ички сифат назоратига 2.10-расмда тасвирланган ички аудит хизматининг сифат назорати бўйича уч компонентли тизимни қўллаш мумкин, унга қўйидагилар киради:

1. Асосий аудиторнинг ўз ассистентлари иштини назорат қилиши.

2. Мазкур хизмат аудиторлари ишининг ички аудит хизмати томонидан назорат қилиниши.

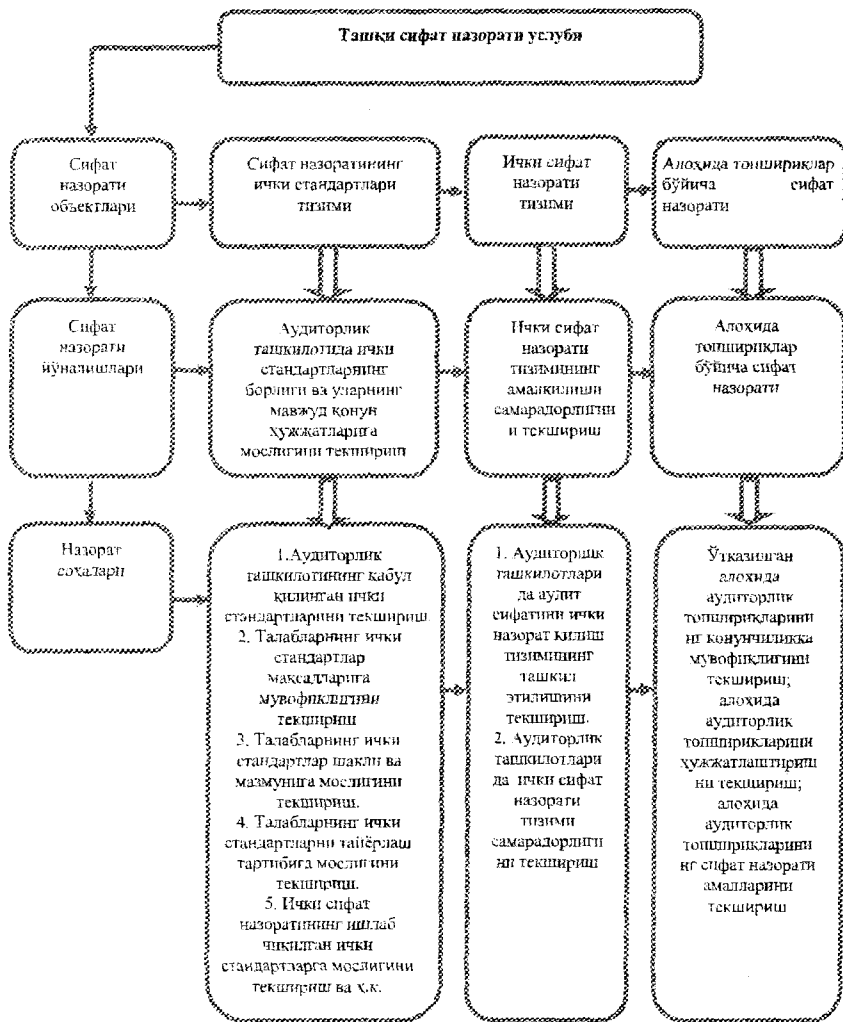
3. Ташқи назорат:

3.1 лицензияловчи орган томонидан.

3.2 аудиторларнинг профессионал жамоат ташкилотлари томонидан.

Аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари деганда, аудитни амалга ошириш ва расмийлаштиришга бир хил талабларни белгилаб берувчи ҳужжатлар тушунилади. Бу ҳужжатлар ички аудит хизмати раҳбари томонидан аудиторлик текширувнинг самарадорлиги ва унинг аудиторлик фаолияти стандартлари талабларига мослигини таъминлаш мақсадида қабул қилинади ҳамда тасдиқланади. Масалан, Ўзбекистонда 4-сон АФМС қабул қилинган.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ички стандартларни ишлаб чиқишнинг қуйидаги асосий мақсадларини ажратиш мумкин<sup>74</sup> (2.11-расм):



2.11-расм. Ташқи сифат назорати услуби  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

<sup>74</sup> Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»). - СПб.: Издательство «Лань», 2000. - 320 с



- фаолиятни аудиторлик ташкилоти доирасида тартибга солиш;
- аудиторлик фаолиятининг асосий аудит тамойиллари ва ахлоқ меъёрларига мувофиқ амалга оширилишини таъминлаш;
- юзага келадиган низоли вазиятларни ҳал этиш.

Лекин биз ички аудитнинг айнан ташқи сифат назоратини тўлиқ акс эттиришни истардик, чунки, ҳозирги пайтда жойларда ички аудит сифатини аниқ ифодаловчи ташқи назорат услуби мавжуд эмас, шунинг учун биз йўналиш ва усулларнинг кесишиш услубини таклиф этмоқдамиз, у қуйидагилардан иборат.

1. *Сифат назорати объектлари ва усулари:* сифат назоратининг ички стандартлари тизими, ички сифат назорати тизими, алоҳида топшириқлар бўйича сифат назорати.

2. *Сифат назорати йўналишлари ва қуйидаги усулларни ўз ичига олади:* аудиторлик ташкилотида ички стандартларнинг борлиги ва уларнинг мавжуд қонун ҳужжатларига мослигини текшириш; ички сифат назорати тизимининг амал қилиш самарадорлигини текшириш; алоҳида топшириқлар бўйича сифат назорати.

3. *Назорат соҳалари жумласига қуйидагиларни киритиши мумкин:*

3.1.1. Аудиторлик ташкилотининг қабул қилинган ички стандартларини текшириш.

3.1.2. Талабларнинг ички стандартлар мақсадларига мувофиқлигини текшириш.

3.1.3. Талабларнинг ички стандартлар шакли ва мазмунига мослигини текшириш.

3.1.4. Талабларнинг ички стандартларни тайёрлаш тартибига мослигини текшириш.

3.1.5. Ички сифат назоратининг ишлаб чиқилган ички стандартларга мослигини текшириш ва ҳ.к.

3.2.1. Аудиторлик ташкилотларида аудит сифатини ички назорат қилиш тизимининг ташкил этилишини текшириш.

3.2.2. Аудиторлик ташкилотларида ички сифат назорати тизимининг самарадорлигини текшириш.

3.3.1. Ўтказилган алоҳида аудиторлик топшириқларининг қонунчиликка мувофиқлигини текшириш; алоҳида аудиторлик топшириқларини ҳужжатлаштиришни текшириш; алоҳида аудиторлик топшириқларининг сифат назорати амалларини текшириш.

Ўз навбатида, ушбу усуллар тўғри чизикли тизимда ўзаро таъсирга эга, ички аудиторлик текширувнинг ташқи сифат назоратидаги ушбу услуб янада самарали таъминланади.

Ички стандартларни қўллаш аудиторлик ташкилотларига қўйидаги имкониятларни беради:

а) аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари талабларига риоя этиш;

б) алоҳида бўлимларни текшириш бўйича аудиторлик ишларини енгиллаштириш (ишчи жадвал ва сўровномалар, техник тусдаги бошқа ҳужжатлар ёрдамида), аудитор ёрдамчилари ишини қўшимча назорат қилишни таъминлаш;

в) аудиторлик иши сифатини ошириш ва аудиторлик рискларини камайтириш (4-сон АФМС II бўлими 10-банди).

Ички сифат назорати тамойиллари ва уларга риоя этиш ҳамда қўллаш бўйича аниқ амаллар:

- ички фирма стандартлари ёки ички аудит хизматининг бошқа ҳужжатлари билан белгиланган бўлиши;

- мажмурий тартибда ички аудит хизмати ходимларига бундай тамойил ва амаллар тушунарли эканлиги, амалиётда қўлланилаётганлиги ҳақида оқилона ишончни юзага келтирадиган тарзда етказилиши;

- мажбурий тартибда ички аудит хизмати ходимлари томонидан яқро этилиши лозим.

Аудиторлик текширувини ўтказиш давомида иш сифатини назорат қилиш қўйидаги талабларга риоя этиш орқали амалга оширилади:

- аудиторлик текширувига раҳбарлик қилиш;
- аудиторлик текшируви лойиҳадаги қузатув;
- аудитни ўтказиш бўйича ишларни текшириш.

Назорат функцияларини амалга ошириш учун аудиторлар аудит сифатини ички назорат қилишнинг ҳар бир элементи бўйича сифатни таъминлашнинг тегишли тамойиллари ва амалларига риоя этиши лозим.

Аудит пайтидаги ишларни текшириш аудит сифатини батафсил, оралик ва кўрғазмални текширишни назарда тутати. Аудиторлар фаолиятини батафсил текшириш учун аудиторлик ташкилоти раҳбари жавобгар бўлади. Ички аудит хизмати раҳбари аудитни муносиб режалаштириш ва бажариш, аудиторлик фаолияти давомида юзага келувчи жиддий масалаларни ўз вақтида ҳал қилиш

максадида аудитнинг ҳар бир босқичида ишларни назорат қилиб бориши лозим.

Шундай қилиб, ички аудит хизмати ички стандартларига нисбатан аудит сифатини назорат қилиш ички аудит хизмати ички стандартларининг борлигини текшириш, шунингдек, уларнинг қонун ҳужжатлари талабларига мувофиқлигини текширишни ўз ичига олиши керак.

Халқаро стандартлар ва миллий стандартларда белгиланганидек, алоҳида аудиторлик топшириғини сифатли бажариш учун аудиторлик ташкилоти аниқ амалларни ишлаб чиқиши ва бунда аудит давомида ишлар сифатини ички назорат қилишнинг қўйидаги амалларига риоя этиши лозим: аудиторлик текширувига раҳбарлик қилиш, уни ўтказиш давомида назоратни амалга ошириш, шунингдек, аудитни ўтказиш бўйича ишларни текшириш.

Ички аудит хизмати фаолиятида ички назоратни текшириш ва унинг сифатини баҳолашга қўлаб методикалар мавжуд. Ҳар бир хўжалик юритувчи субъектлар ўзига мос методикани танлаб олиши ёки ўз методикасини ишлаб чиқиши мумкин.

Ички аудит хизмати ҳужжат тарзида расмийлаштирилган ички сифат назорати тизимини ишлаб чиқиши керак. Унга сифат назорати тамойиллари ва амаллари, шунингдек, ички сифат назорати тизимининг амал қилишини тасдиқловчи барча жараёнларни ҳужжатлаштириш бўйича талаблар киритилиб, улар регламент қўринишида бўлиши мумкин. У аудиторлик ташкилоти ходимлари эътиборига бундай тамойил ва амаллар тушунарли эканлиги ва амалиётда қўлланилаётганлиги ҳақида оқилона ишончни юзага келтирадиган тарзда етказилиши керак.

Ушбу ички аудит стандартидан келиб чиқиб аудит сифати ва аудиторлик ташкилотини баҳолаш мақсадга мувофиқ. Иқтисодий адабиётлар ва амалиётда сифат назорати методикаси мавжуд бўлиб, уларни икки турга бўлиш мумкин.

Биринчи методика Корхонани ва ички аудит сифатини назорат қилиш тизимининг амал қилиши самарадорлигини текшириш услуби ҳисобланади. Ушбу услуб С.М. Бычкова ва Е. Ю. Итыгилова томонидан «Аудитда сифат назорати» китобида батафсил баён этилган.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»). - СПб.: Издательство «Лань», 2000. - 320 с.

Стандартлар талаблари ва шартларига мувофиқликни, шунингдек, ички аудит хизмати фаолияти сифатини текширишнинг намунавий дастурида ички фирма сифат назоратини текшириш учун анкета кўринишидаги бўлим назарда тутилган.

5-сон АФМСда сифатни баҳолаш учун алоҳида ҳужжатлар ажратилган бўлиб, улардан ҳам ички аудит хизмати фаолиятида фойдаланиш мумкин. Анкетада кўрсатилган саволларда аудиторлик фаолияти сифатининг ички назорат сифатини назорат қилиш талаблари санаб ўтилган. Мазкур ҳолда назоратчидан ҳар бир талабни қўлланилаётганлик даражасини баён қилиш ва шарҳлаб бериш талаб этилади. Оқибатда мазкур услуб ички назорат тизимини баҳолашга тизимли ёндашувидан фарқ қилмайди.

Иккинчи методика бухгалтерлар ва аудиторларнинг жамоат бирлашмалари томонидан аудиторлик ташкилотлари учун ушбу ташкилотлар аъзоларининг иш сифатини назорат қилишнинг умумий дастури таклиф қилиниши ҳисобланади. Ички аудит сифатини назорат қилиш тизимини текшириш юзасидан дастурда қўйндаги текширув йўналишлари назарда тутилган:

муस्ताқиллик; миқозларни қабул қилиш ва уларга хизмат кўрсатиш; ишга қабул қилиш; касбий маълумот (ўқитиш); топшириқларни ходимларга тақсимлаб бериш; касбий ҳужжатлар; маслаҳат бериш; аудит жараёнида аудиторлик ташкилоти иши сифатини назорат қилиш; аудиторлик ташкилоти иши сифатини келгусида назорат қилиш.

Келтирилган текширувлар йўналишлари амалдаги ички аудит хизмати талабларига мос келмайди, шунинг учун улар асосида аудит сифатининг ички назорати қандай амалга оширилаётганини ҳолис ва тизимли баҳолаб бўлмайди.

Юқорида таъкидланганлардан шундай хулосага келиш мумкинки, ҳозирги пайтда қонун ҳужжатлари даражасида ҳам, профессионал аудиторлик бирлашмалари даражасида ҳам муносиб тарзда ишлаб чиқилган, меъёрий ҳужжатлар талабларига мос келадиган, хизматлар сифатига халқаро ёндашувларни ҳисобга оладиган, аудиторлик ишлари умумий сифатини тизимли баҳолаш мезонларини ўз ичига олган аудит сифатини ички назорат қилиш тизимини текшириш услуби ишлаб чиқилмаган.

Фикримизча, аудит сифатини ички назорат қилиш тизимига нисбатан ташки сифат назорати мақсадлари учун ички аудит

хизмати фаолияти сифатини текширишнинг иккита асосий йўналишларини ажратиш мумкин, жумладан:

1. Аудит сифатини ички назорат қилиш тизимини ташкил этишни текшириш. Мазкур йўналиш бўйича текширув олиб боришдан мақсад – ички аудит хизматида аудит сифатини ички назорат қилиш тизими ишлаб чиқилганлиги ва ушбу тизимни ташкил этиш бўйича талабларга риоя этилганлигини аниқлаш. Текширув Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун ва Аудиторлик фаолияти миллий стандартлари (5-сонли «Аудитор иши сифатини назорат қилиш» стандарти) талабларига риоя этилишини таъминлашга қаратилган.

Мазкур йўналиш бўйича текшириш учун тадқиқотда ишлаб чиқилган «ички аудит хизматида ишлар сифатини ички назорат қилиш тизимини ташкил этишга қўйиладиган талабларни текшириш бўйича назорат варақаси»дан фойдаланиш таклиф этилади.

2. Аудит сифатини ички назорат қилиш тизимининг самарадорлигини текшириш. Аудит сифатини ички назорат қилиш тизимининг қандай ишлаши сифатини текширишдан мақсад ички аудит хизмати фаолияти сифатини таъминлаш сиёсати ва аниқ амаллари бундай тизимнинг ҳар бир элементи бўйича қанчалик амалга оширилаётганини аниқлашдан иборат. Ушбу йўналиш 5-сонли «Аудитор иши сифатини назорат қилиш» Аудиторлик фаолияти миллий стандартининг иловасида белгиланган талабларга риоя этилишини текширишни назарда тутати.

Бироқ бундай анкеталаш услубининг бир қатор камчиликларини ҳам кўрсатиш мумкин:

- услуб аудиторлик иши сифатини таъминлаш бўйича аниқ амалларни аудит сифатини ички назорат қилиш тизимининг ҳар бир элементига нисбатан текширишни қамраб олмайди;

- услуб субъективлик элементини ўз ичига олади. Назоратчи вазият ва жараёнларга нисбатан ўз фикрига эга бўлиб, ҳар бир талабни ҳолис баҳолай олмайди;

- услуб аудит сифатини кўрсатувчи қандайдир миқдорий тавсифларни текширишни назарда тутмаган.

Иккинчи услуб қундалик ҳисоботлар услубидир. Мазкур услуб ўрта бўғин менежерларининг ҳар қунлик вазифаларини таҳлил қилишдан бошланади.

Аудитор ҳар қуни бажарилган ишлар ҳақида ҳисобот тузади. унда меҳнат сарфи ва фаолият соҳалари ҳамда қўлга киритилган

натижаларни кўрсатади. Мазкур ҳисоботда, шунингдек, кейинги кун учун иш режаси ҳам кўрсатилади.

Бундай ҳисобот фаолият тури ва улар бўйича натижаларни ўз ичига олади. Қулайлик яратиш мақсадида, аудитор ҳисоботни тўлдирётганда бирхиллаштирилган рўйхатдан фойдаланиши учун хўжалик юритувчи субъектлар бир қатор намунавий вазифалар (ишлар турлари)ни ишлаб чиқиши мумкин. Бу ҳисоботлар билан ишлашга вақт сарфини камайтириш имконини беради.

Ҳисоботга фаолиятлар тури бўйича кейинги кун режаси ва ушбу режа бўйича мўлжалланаётган натижалар ҳам киритилади. Жорий иш ҳақидаги қундалик ҳисоботга қуйида мисол келтирамиз (2.6-жадвал).

2.6-жадвал

**Аудиторнинг жорий иши ҳақидаги қундалик ҳисобот**

<b>Жорий иш ҳақидаги қундалик ҳисобот</b>			
<b>Сана</b>	<b>2015 йил 21 май</b>	<b>ФИШ</b>	<b>М.И. Закиров</b>
<b>Т/р</b>	<b>Ишлар тури</b>	<b>Йўл қўйиладиган натижа</b>	
1	Аудиторлик хизматини кўрсатиш	Талабларга мос келмаслик	
2			
3			
4			
5			
	<b>Кейинги кун режаси</b>	<b>Қўйилаётган натижа</b>	
1	Мижознинг бизнеси билан танишиш	Мижоз бизнесининг ўзига хос жиҳатлари билан танишиш	
2			
3			
4			
5			

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган

Бутун аудиторлик текшируви ва тегишлигича, ҳар бир аудитор бўйича ҳамда умуман бутун аудиторлик текшируви бўйича барча қундалик ҳисоботлар асосида аудиторлик текширувининг ойлик ҳисоботи ёки умумий ҳисобот шакллантирилади.

Мазкур услубнинг салбий томони сифатида қуйидагиларни кўрсатиш мумкин:

- ҳисоботни тўлдирish, у ёки бу текшириш амалларига сарфланган соатларни ҳисоблашга анча вақт кетади;

- ходимлар кўпинча қундалик ҳисоботларни тўлдиришни истамайди, чунки бундай назоратни ортиқча деб ҳисоблайди;

- ҳафталик, ойлик ёки бутун текширув даври учун жамланма таҳлил ўтказиш мураккаб ҳисобланади, чунки ҳисоботлар билан ишлашга жуда кўп вақт сарфланади;

- ҳисоботлар билан ишлашга меҳнат бирлиги керак: уларни рўйхатга олиш ва ишлов бериш билан алоҳида ходим шуғулланиши керак ёки бу фаолият муайян ходимнинг (масалан, сифат менежменти хизмати менежерининг) лавозим йўриқномасига киритилиши лозим;

- режа-далил тахлилининг, шунингдек, меҳнат сарфи бўйича четга чиқишларни ажратишнинг мушкуллиги ва серҳаражатлиги.

Шундай қилиб, тақдим этилган қундалик ҳисоботлар услуби анча камчиликларга эга. Аммо таъкидлаш жоизки, уни аудиторлар штати катта бўлмаган ташкилотларида қўллаш мумкин, чунки у ерда қўйилган вазифаларнинг бажарилишини бевосита ички аудит хизмати раҳбари назорат қилади.

Бундай ҳисоботни янада мукамаллаштириш нафақат кичик аудиторлик ташкилотларида фаолиятни сифатли режалаштиришга, балки бирор-бир аудиторлик амалларини амалга оширишдаги жорий муаммоларни ҳам аниқлашга олиб келиши мумкин. Шундан келиб чиқиб, унга қуйидаги бандларни киритиш таклиф этилади:

-аудиторнинг фаол вазифалари (ишлари) рўйхати (уларнинг бажарилиши устуворлигини ҳам кўрсатиш мумкин);

- шу кун бажарилган вазифалар (ишлар);

- вазифалар (ишлар)ни бажаришда юзага келган қийинчиликлар;

- кейинги иш кун учун вазифалар (ишлар) бўйича режа.

Шу тарика қуйидагиларга эришиш мумкин:

- аудиторларнинг текширув пайтидаги интизомлилиги;

-менежмент ҳамда кейинги иш кун иш режасининг аниқлиги;

-фаолият давомида юзага келган муаммоларни тўғри таърифлаш ва кейинчалик уларни нафақат алоҳида аудитор томонидан, балки бутун хўжалик юритувчи субъектлар томонидан ҳал этилиши йўллари излаш.

## **III БОБ. ИЧКИ АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ МУАММОЛАРИ ВА УНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

### **3.1 Ўзбекистонда ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этиш муаммолари**

Хўжалик юритувчи субъектлар хўжалик фаолиятини юритишнинг ҳозирги шароитида ички назорат тизими муҳим аҳамиятга эга. Назорат тизимининг ишончлилигига қараб хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий барқарорлиги таъминланади. Унинг фаолияти натижалари хўжалик юритувчи субъектларнинг даромадлигини таъминлашга микро ва макродаражада таъсир кўрсатади.

Президентимиз Ислом Каримов таъкидлаганларидек, «2016 йил учун белгиланган, умумий қиймати 5 миллиард доллардан зиёд бўлган 164 та йирик инвестиция лойиҳасини белгиланган муддатларда сўзсиз ишга туширишни таъминлаш бўйича зарур чора-тадбирларни кечиктирмасдан амалга ошириш лозим»<sup>76</sup>.

Таъкидлаш жоизки, бугунги кунга келиб ички аудит хизмати фаолияти икки тарафлама, яъни давлат ва назорат ташкилотлари миқёсда назорат қилинади.

Охириги йилларда ички аудит хизматини такомиллаштиришга Ўзбекистон Республикаси ҳукумати томонидан янада катта эътибор қаратилмоқда, бу борада қабул қилинаётган бир қатор қарорлар шунини тасдиқлайди. Ушбу қонун ҳужжатларида ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этиш масалалари тартибга солинган бўлиб, улар қорхоналарнинг барқарор фаолиятини таъминлашга қаратилган.

Бундан ташқари, ички аудитни ташкилий такомиллаштириш зарурати хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг барча бошқарув даражасидаги ходимларнинг хатти-ҳаракатларига етар-

<sup>76</sup> Каримов И.А. Бош мақсадимиз – мавжуд қийинчиликларга қарамастан, олиб бораётган нелоҳолларни, иқтисодиётимизда тарқибий ўзгаришларни изчил давом эттириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка янада кенг йўл очиб бериш ҳисобидан олдинга юришдир. Мамлакатни 2015 йилда иқтисодий-иқтисодий ривожлантириш йуклари ва 2016 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим ўсгүвор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маъруза // Халқ сўзи, 2016 йил 16 январь, № 11 (6446).



лича ҳолис ва мустақил баҳо бериш, корхонага ишбилармон ҳамкорларнинг ишончини ошириш, тadbиркорлик рискларини камайтиришга интилиши билан ҳам белгиланади.

Фикримизча, иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида ички аудит менежмент функциялари ва корхоналарнинг ташкилий фаолиятига янада фаол кириб бориши керак, зеро аудит фақатгина бошқарув фаолиятининг сифати ҳақида ахборот бериб қолмасдан, уни такомиллаштириш, корхона молиявий аҳолини барқарорлаштириш бўйича ҳам тақлифлар бериши керак.

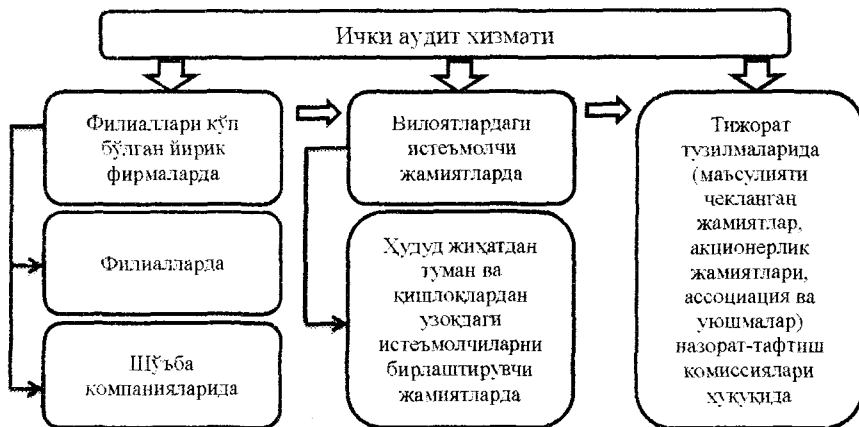
Шу билан бирга, бозор иқтисодиётига ўтишнинг тез ўзгариб борадиган шароитида ички аудитни шакллантириш олдиндан параметрлари маълум бўлган қисқа муддатли жараён бўла олмайди. Фикримизча, Германиядаги ички аудиторлар Институтини<sup>77</sup> ташкил этиш тажрибасидан фойдаланиш керак, ушбу ташкилот тахминан 70 йилдан бери фаолият юритади ҳамда ички аудит касбини ривожлантириш билан шуғулланади. Худди шундай амалиёт АҚШда ҳам бор, у ерда ҳам ички аудиторлар Институтини узоқ тарихга эга.

Ўзбекистон учун ички аудит фаолиятини мувофиқлаштирувчи органни ташкил этиш замон талабидан келиб чиқадиган заруратдир.

Ички аудит хизматларини мақбуллаштиришга мисол сифатида тармоқ тизимини айтиш мумкин. Бу шу билан боғлиқки, у кўп тармоқли хўжаликка эга бўлган, бутун мамлакат бўйлаб тарқалиб кетган, бир-биридан узоқ масофада жойлашган турли тузилмалар корхоналар ва корхоналар мулкдори бўлиб, ички аудитга эҳтиёждир. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 10 июлдаги 465-сонли қарорида ички аудит хизматининг вазибалари, хусусан ички аудитни ташкил этиш бўйича алоҳида вазибалар белгилаб берилган. Ушбу қарорда, шунингдек, ички аудит хизматининг ташкилий тузилмаси берилган, унда хизматнинг ҳисобдорлиги алоҳида таъкидлаб ўтилади. Бунда ушбу тузилма ҳамма корхоналар учун катъий ўзгармас эмас, уни корхона ўз талабларидан келиб чиқиб қайта кўриб чиқиши мумкин. Масалан, ҳукумат қарорида ички аудитнинг ташкилий тузилмаси соддалаштирилган тарзда тавсия этилган (3.1-расм). Мазкур тузилма бош компания, шўъба компаниялари филиаллари ва шўъба компанияларини камраб олади.

<sup>77</sup> Германия ички аудиторлари институти 1954 йилда ташкил этилган. Ички аудит институти унинг таркибига киради.

Ички аудит хизмати хўжалик юритувчи субъектлар доирасида ташкил этилган мустакил бўлинма бўлиб, унинг фаолиятини текшириш ва баҳолаш бўйича мунтазам кундалик ишларни олиб боради.



3.1-расм. Ички аудит хизмати ва унинг хўжалик юритувчи субъектлардаги ўрни

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Ички аудит хизмати тузилмасини асослаш ва танлашга ташкилий-ҳуқуқий шакл, тармоқ мансублиги, фаолият ҳажмлари, эркинлик даражаси каби омиллар таъсир кўрсатиши мумкин.

«DORI-DARMON» АК Ўзбекистон фармацевтика бозорига етакчи ўринни катъий эгаллаб турган ҳолда 90 йил давомида республика аҳолиси ва даволаш муассасаларини сифатли фармацевтика маҳсулотларининг кенг assortименти билан таъминлаб, тез суръатларда ривожланаётган улғуржи-чакана корхона ҳисобланади. Компанияда 8 та акциядорлик жамияти, 10 та масъулияти чекланган жамият фаолият кўрсатади, уларнинг таркибида 10 та омборхона, 15 та назорат-таҳлилий лаборатория, 1364 дан ортиқ дорихоналар, шу жумладан республиканинг барча минтақаларида қишлоқ шифокорлик пунктлари қошидаги филиаллар қиради. Устав капитали 54 194 млрд. сўмни ташкил этади. 2013 йилда активларни 160 879 млрд. сўмга ўсиши ҳисобига, айнан 2013 йилда ички аудит хизматини ташкил этиш бўйича қарор қабул қилинган.

Таъкидлаш жоизки, ички аудитни ташкил этиш тузилмасида унинг аппаратини оқилона тузиш ва унинг ташкилий шаклларида самарали фойдаланиш муҳим ўрин тутди. Маъмурий бўйсунувга қараб ички аудит аппарати тузилмасининг учта тури ажратилади: чизикли-оддий, чизикли-штабли ва аралаш. Бундай тузилма 3.1-жадвалда батафсил очиб берилган.

### 3.1-жадвал

#### Ички аудит хизмати аппарати тузилмасининг турлари

Тизим тури	Тавсифи
Чизикли-оддий	Ички аудит хизмати ходимлари бевосита корхона Кузатув кенгашига бўйсунди. Бундай ёндашув кичик ва ўрта корхоналарга мос
Чизикли-штабли	Ички аудит хизмати секторларга бўлинади, раҳбар эса секторлар раҳбарларига кўрсатмалар беради. Бундай ёндашув фақат ходимлари кўп ва йирик айланмали корхоналарда ўзини оқтайди
Аралаш	Алоҳида ички аудит хизматини ташкил этиш. Аммо алоҳида хизматларга (кенгайтирилган филиал тизимили) ички аудит ҳуқуқлари ва функционал вазифаларининг бир қисми берилди

Таъкидлаш жоизки, бозор иктисодиёти ривожланган мамлакатларда ички аудит хизматининг ташкилий тузилмаси компаниялар фаолиятига ҳам боғлиқ. Масалан, АҚШда ички аудит хизмати аниқ белгилаб қўйилган масалаларни ҳал қилиш учун ташкил этилади, ички аудит хизматини ташкил этиш мақсадлари компания сиёсатига мувофиқлаштирилган. Англияда ички аудит хизмати қўйилган мақсадларга эришишда асосий функцияларни бажаради ҳамда консалтинг хизматларини кўрсатади. Францияда бир хил типдаги функциялар гуруҳларга бирлаштирилади ва улар негизида ички аудит хизматининг таркибий бирлиги шакллантирилади ҳамда шу хизмат ушбу функцияларни бажаришга ихтисослаштирилади. Германияда ҳар бир ички аудит хизмати таркибий бирлиги учун ўзаро муносабатлар схемаси ишлаб чиқилган, мажбуриятлар, ҳуқуқлар ва масъулият белгилаб берилган. Улар лавозим йўриқномалари ва ички аудит хизмати ҳақидаги низомларда ҳужжатлаштирилган ҳолда мустаҳкамлаб қўйилади, ички аудитнинг фирма ички стандартлари ишлаб чиқилган. Шунингдек, бир қатор хорижий мамлакатлар учун ички



Фикримизча, ички аудитни тартибга солишда ушбу тизимлаштириш ишларни янада сифатли бажариш, далил ва хулосалар тўплаш, улар асосида охир-окибатда хўжалик юритувчи субъект ичида бошқарув қарорлари қабул қилишга ёрдам беради.

Сўнгги йилларда Ўзбекистон Республикасида ички аудит хизмати фаолиятини ривожлантиришга алоҳида эътибор берилмоқда. Бу мамлакатга инвестициялар оқимининг кўпайиши билан изоҳланади.

Ички аудит натижалари хўжалик юритувчи субъектлар раҳбарияти томонидан мавжуд ресурсларни ҳисобга олган ҳолда ва мавжуд қонунлар доирасида фаолиятни ташкил қилиш ва жорий бошқариш учун қўлланилади.

Ички аудит хизматини ривожлантириш бўйича намунавий чора-тадбирлар комплекси қабул қилинган бўлиб, уларда ички аудит хизмати фаолиятини ташкил қилишга талаблар ва унинг фаолиятига таъсир қилувчи омиллари белгилаб берилди.

В.Д. Андреевнинг таъкидлашича, «Ички аудит бўлимида бўлим бошлиғи муҳим ўрин эгаллайди, у бевосита Директорлар кенгашига ҳисобдор бўлиб, уларни қизиқтирадиган барча масалалар бўйича маълумотлар беради. Кенгаш йиғилишларида ички аудит хизмати раҳбарининг иштирок этиши ички аудит бўлимининг режалари ва фаолиятига оид ахборот алмашинувини таъминлайди, бўлимнинг корхонадаги бошқа хизматларга нисбатан обрўсини оширади»<sup>78</sup>.

Ички аудит хизмати раҳбари маъмуриятга аудиторлик текшируви давомида унга маълум бўлиб қолган ҳамда корхонага салбий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган барча муҳим далиллар ҳақида ахборот бериб туради. Бундай далиллар ҳуқуқбузарликлар, ғайриқонуний ҳаракатлар, хатоликлар, самарасиз ҳаражатлар, норентабеллик, манфаатлар қарама-қаршилиги ва назоратдаги камчиликлар билан боғлиқ бўлиши мумкин<sup>79</sup>. Хўжалик юритувчи субъектлар раҳбарлари аниқланган камчиликларни бартараф этиш учун тегишли чоралар кўради. Хизмат раҳбарининг вазифаларига, шунингдек, текширувлар учун гуруҳлар таркибини белгилаш ва уларнинг ишини назорат қилиш, аудиторларга аудиторлик амаллари натижаларини ҳужжатлаштириш, зарур ҳолларда алоҳида масалалар бўйича молиявий таҳлил ўтказиш бўйича маслаҳат

<sup>78</sup> Андреев В.Д. Внутренний Аудит. – М., Финансы и статистика, 2003. - С.54-55.

<sup>79</sup> Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сонли қарорининг 2-илосаси «Корхоналардаги ички аудит хизмати» тўғрисидаги низо.

ёрдамини бериш, маъмуриятнинг буйруқлари ва кўрсатмаларининг бажарилишини назорат қилиш, ички аудит хизмати томонидан олиб борилган ишлар ҳақида ҳисоботлар тузиш ҳам киради.

Ички аудит хизмати бошлиғи аудит устидан назоратни таъминлаш учун жавобгардир. Назорат аудиторлик топшириғини режалаштиришдан тортиб уни бажаришни якунлашгача бўлган ўзлуксиз жараён бўлиб, ходимларни аудиторлик текширувини ўтказиш учун тегишли йўриқномалар ва тасдиқланган дастурлар билан таъминлайди; аниқланган далиллар, аудиторлар хулосалари ва якунлари ишчи ҳужжатлар билан тасдиқланиши устидан назорат ўрнатади; бу эса аудиторлик хулосаларининг холис, аниқ, конструктив ва ўз вақтидалигига, аудит мақсадига эришилганига ишонч ҳосил қилишга олиб келади, шунинг учун ушбу жараён тегишли назорат далиллари ҳужжатлаштирилиши керак. Назоратнинг қанчалик юқори даражада ташкил қилиниши ички аудиторлар тажрибаси ва аудиторлик топшириғининг мураккаблиги даражасига боғлиқ.

Аудиторлар гуруҳи раҳбари ўзининг вазифаларидан келиб чиққан ҳолда текширувлар режа-жадвалини тузади ва ишларни бажариш навбатини белгилайди. Текширув гуруҳни жамлайди ва аудиторлар учун ишларни таксимлайди. Ички аудитнинг умумий режаси ва дастурини тузади, хизмат раҳбарига аудитнинг ички аудит ҳақидаги ҳисоботнинг мазмуни ва хулосаларига таъсир қилиши мумкин бўлган асосий натижалари ҳақида ахборот беради ва аудиторлик амалларини тайёрлашда иштирок этади. Уларнинг натижаларини ҳужжатлаштиради ва тизимлаштиради, ички аудит натижалари бўйича ҳисобот тузади ҳамда бошқарув қарорларининг қабул қилинишига эришади, ички аудиторлар кўчма гуруҳининг ишини белгиланган ҳажм ва муддатлар бўйича ташкил этади ва назорат қилади.

Ушбу жараёнда аудиторлик амалиёти учун юзага келган вазиятларни тушуниш муҳим аҳамиятга эга. Аудиторлар томонидан ҳар қандай вазиятларда кенг фикрлай олиш қобилияти, жиддий четга чиқишларни ёки яширин муаммоларни кўра билиш, уларни таҳлил қилиш, қандай ёрдам керак бўлиб қолиши мумкинлигини аниқлаш ва оқилона қарорлар қабул қилиш қобилиятини англаш. Ички аудиторлар малакали ходим бўлиши билан бир қаторда, одамлар билан ишлай олиши, шунингдек, аниқланган далиллар,

баҳолар, хулосалар ва тавсияларни оғзаки ёки ёзма шаклда аниқ баён қила олиши зарур.

Ишга етарлича профессионал муносабатда бўлиш аудитордан эҳтиёткорлик, маҳорат ва бажарилаётган аудиторлик текширувидаги кийинчиликларга бардошлиликни тақозо этади. Шунинг учун ички аудиторлар ҳуқуқбузарликлар, хатолар ва камчиликлар, самарасизлик, норентабеллик ва манфаатлар қарама-қаршиликгига атайин йўл қўйилиши эҳтимолини ҳисобга олишлари керак. Улар ҳуқуқбузарликлар юзага келиши мумкин бўлган шароитлар ва фаолият турларига алоҳида эътибор беришлари, назорат етарли бўлмаган соҳаларни аниқлаши ҳамда қўлланилаётган амаллар ва усулларга мувофиқликка эришиш юзасидан тавсиялар бериш имкониятига эга бўлишлари мақсадга мувофиқ.

Ишга ижтимоий ёндашув етарлича эътибор ва билимларни назарда тутати, чунки аудитор текширувларни оқилона чегараларда ва аудиторлик рискларини ҳисобга олган ҳолда ўтказиши керак.

Зарур ҳолларда ички аудит хизмати ўз ишига экспертларни жалб қилиши ва уларга муайян талабларни қўйиши мумкин. Эксперт деганда мазкур корхона штатига кирмаган, бухгалтерия ҳисоби ва аудитдан фарқ қиладиган муайян соҳада етарлича билимлар, тажриба ва малакага эга бўлган ҳамда ушбу соҳага оид масалалар бўйича ҳулоса берадиган мутахассис тушунилади. Масалан, экспертнинг билимларидан шартномалар, таъсис ҳужжатлари, меъёрий ҳужжатларни юридик баҳолаш ва талкин қилиш, алоҳида мол-мулк турларининг ҳолатини баҳолаш, бажарилган ишлар ҳажмини ўлчаш ва ҳоказоларда фойдаланиш мумкин. Афсуски, ички аудит стандартлари эксперт ишнини тартибга солмайди, шунинг учун намуна тариқасида ташқи аудиторлар учун назарда тутилган шунга ўхшаш стандартдан фойдаланиш мумкин. Уни ички аудит хусусиятига мослаб ўзгартириш мумкин. Таркибида ички аудит хизмати бўлган корхона номидан эксперт билан, ёки аудиторлар бригадаси тавсияси бўйича аудиторлик текшируви ўтказилаётган объект раҳбарияти ўртасида пуллик хизматлар кўрсатиш шартномаси тузилади. Эксперт ишининг натижалари ёзма тарзда расмийлаштирилади, аудиторлик хизмати томонидан қўриб чиқилади ҳамда ички ҳужжатлар таркибига киритилади.

Ҳулоса қилиб айтиш мумкинки, бозор иқтисодиёти шароитида хўжалик юритувчи субъектлар маблағларини кўпайтиришнинг асосий манбаси фойдасидир. Хўжалик юритувчи субъектларнинг

фойдаси унинг фаолияти самарадорлигининг асосий кўрсаткичи ҳисобланади. Шундай экан, хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг ижобий натижаларига эришиш учун хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг молиявий натижалари пухта назорат остида бўлиши ва аудит ўтказилиши даркор.

Яъни, ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этишнинг меъерий асосларини тўғри аниқлаш ва уларни шакллантиришнинг аҳамияти каттадир. Ушбу ҳужжат ички аудит хизматининг умумий фаолиятини ва унинг ходимларига қўйилаётган талабларни ўз ичига камраб олиш билан бир қаторда иш жараёнини ташкил этиш билан боғлиқ ҳужжатлар тўпламини камраб олган бўлиши мақсадга мувофиқ.

### **3.2 Ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этиш ва амалга оширишнинг услубий жиҳатлари**

Ўзбекистон Республикасида ички аудит фаолияти 2006 йилда қабул қилинган меъерий ҳужжат асосида ташкил этилган. Ушбу низом талабларида қайд этиб ўтилганидан, активларининг қиймати 1 миллиард сўмдан юқори бўлган корхоналарда ички аудит хизмати мажбурий тартибда ташкил этилиши лозим<sup>80</sup>. Шу билан бирга у ўз фаолиятини тармок ва ташкилот хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда тегишли меъерий ҳужжатлар ва миллий аудиторлик стандартлари асосида иш олиб борилиши таъкидлаб ўтилган.

Низом талабларига кўра ички аудит хизмати ташкилотнинг Кузатув кенгашига бўйсунди, ҳамда ташкилот фаолияти бўйича ўзининг ҳисоботини тақдим этади.

Шу билан бирга, ушбу низом талабларида ички аудит мустақиллиги, ходимларига бўлган талаблар, унинг фаолиятини ўзаги бўлган меъерий ҳужжатлар умумий ҳолда ўз аксини топган.

Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сонли қарорининг 2-иловаси «Корхоналардаги ички аудит хизмати» тўғрисидаги низомда ички аудит хизмати ходимлари:

Аудиторнинг малака сертификатига эга бўлиш;

Ўзбекистон Республикаси олий таълим муассасаларида ёхуд Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларига мувофиқ Ўзбе-

<sup>80</sup> Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сонли қарорининг 2-иловаси «Корхоналардаги ички аудит хизмати» тўғрисидаги низом.



кистон Республикасидаги таълимга тенглиги эътироф этилган хорижий давлат муассасасида олинган олий маълумотга, охириги ўн йилнинг камида икки йилида бухгалтерия ҳисоби, аудит, молия ёки солиқ назорати соҳасида амалий иш стажига (шу жумладан, ўриндошлик бўйича) эга бўлиш каби талаблардан бирига жавоб бериши кераклиги келтирилган.

Ҳамда, ички аудит хизмати ходимлари сони ички аудит мақсадларига самарали эришиш ва унинг вазифаларини хал этиш учун етарли бўлиши керак.

Таъкидлаш жоизки, ушбу низомда ички аудит хизмати штатида компанияларнинг фаолиятдан келиб чиққан ҳолда қуйидаги талаблар ҳам бўлиши керак:

- активларининг баланс қиймати 1 млрд сўмдан кўп бўлган корхоналарда, активларининг баланс қиймати энг кам иш ҳақи микдорининг юз минг қаррасидан кўпроқ бўлган акциядорлик жамиятларида эса ички аудит хизматлари ташкил этилади, мазкур хизматлар қузатув кенгашлари томонидан тайинланади ва уларга ҳисобот беради

Ички аудит хизматиға фақатгина тегишли аудитор сертификатиға эга бўлган унинг раҳбари бошчилик қилиши алоҳида қайд этиб ўтилган.

Ушбу низом талабларида ички аудит хизматининг сметасини тузиш лозимлиги ва ўз фаолиятини тасдиқланган смета асосида олиб бориш лозимлиги таъкидланган.

Унга қўра, Халқаро амалиётда долзарб бўлган аудиторлар малакасини ошириш масалалари ҳам ушбу низомда ёритилган бўлиб, Ички аудит хизмати ходимларининг касб даражаси тегишли лицензияға эга бўлган таълим муассасаларида мунтазамлилик асосида уларнинг малакасини ошириш воситасида сақланиши кераклиги кўзда тутилган.

Шу билан бирға, ички аудит хизмати ходимлари корхона Қузатув кенгаши томонидан ҳар йили аттестациядан ўтказилиши керак.

Шунингдек, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелда қабул қилинган 4720-сонли «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услўбларини жорий

этиш чора-тадбирлари тўғрисида»<sup>81</sup>ги фармонга кўра, меъёрий-ҳукукий ҳужжат ички аудитнинг давлат даражасидаги ўрни ва муҳимлигини белгилаб беради.

Фармонга мувофиқ, 2015 йил 1 июлдан акциядорлик ва бошқа ҳўжалик жамиятлари номларида уларнинг Устав капиталида давлат улуши мавжудлигидан қатъи назар, «давлат» сўзидан фойдаланишга йўл қўйилмайди.

2015-2018 йилларда барча акциядорлик жамиятлари йиллик молиявий ҳисоботни нашр этиш ва Халқаро аудит стандартлари ҳамда Халқаро молиявий ҳисобот стандартларига мувофиқ ташки аудитни ўтказишга ўтади.

Иккинчи бобда таъкидлаб ўтилганидек, айнан ички аудит хизматининг ўз фаолиятидан бири, молиявий ҳисоботларга нисбатан дастлабки ҳулосаларни компания қузатув кенгашига тақдим этади ва унинг мақсадларидан келиб чиққан ҳолда шакллантиради.

Ушбу ҳисоботлар тезкор ҳисобланиб, ташки аудит жараёнида улардан фойдаланиш мумкин. Бугунги кунда ХМССларининг республикамизда шалланиш жараёни бошланаётган даврда ички аудит ҳукумати фаолиятини қайта кўриб чиқиш ва қолаверса, ўз иш юритиш тартибларини такомиллаштиришлари мақсадга мувофиқ.

Чунки, акциядорлик жамиятлари фаолияти самарадорлигини ошириш ва корпоратив бошқарув тизимини такомиллаштириш комиссияси 2015 йил 1 июлга қадар акциядорлик жамиятларининг халқаро стандартларга мувофиқ тайёрланган йиллик молиявий ҳисоботини тузишлари лозимлиги алоҳида қайд этиб ўтилган.

Фармонда Акциядорлик жамиятлари фаолияти самарадорлигини ошириш ва корпоратив бошқарув тизимини такомиллаштириш комиссияси қайд этилган акциядорлик жамиятларини қайта ташкил этиш жараёнини 2015 йил 1 октябрга қадар тугатиш устидан қатъий назорат ўрнатиш белгиланган. Етакчи хорижий компанияларда бошқарувни ташкил этиш тизимини чуқур ўрганиш асосида ишлаб чиқилган акциядорлик жамиятининг намунавий ташкилий тузилмаси 1-иловага мувофиқ маъқулланган. Бу акционерлар умумий йиғилишига етказиш учун ижроя органи раҳбарияти ва Қузатув кенгаши ўртасида ички аудит хизматига воситачи-назоратчи ролини беради.

---

<sup>81</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелда қабул қилинган 4720-сонли «Акциядорлик жамиятларида замонвий корпоратив бошқарув усдубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги фармони.

Фикримизча, тўғридан-тўғри хорижий инвестицияларни кенг жалб этиш, акциядорлик жамиятлари фаолиятининг самарадорлигини тубдан ошириш, бўлажак инвесторлар учун уларнинг очиклиги ва жозибadorлигини таъминлаш, замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш, корхоналарни стратегик бошқаришда акциядорлар ролини кучайтириш учун қулай шароитлар яратиш, ички аудит хизмати ёрдамида халқаро аудит стандартлари ва молиявий ҳисобот халқаро стандартларига ўтиш орқали акциядорлик жамиятларида корпоратив бошқарув тизимидаги принцип ва ёндашувларни тубдан ўзгартириш, қайта ташкил этиш ва такомиллаштириш халқаро стандартларга ўтишни тезлаштиришга имконият яратади.

Шунингдек, Фармонда корпоратив бошқарувнинг илғор услубларини жорий этиш бўйича тавсиялар, жумладан, узок муддатли истиқболда ривожланиш стратегияси ва вазифалари, ички назорат тизимлари ва ижро органининг акциядорлар ҳамда инвесторлар билан самарали ўзаро ҳамкорлик механизмларини белгилаш, акциядорлик жамиятлари фаолиятининг кўлами, тармоқ хусусиятлари ва йўналишларини инобатга олган ҳолда, намунавий ташкилий тузилмани жорий этиш каби асосий йўналишлар белгилаб берилган.

Юқорида келтирилган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар яна бир бор ички аудитни янада самарали юритиш зарурлигини исботлаб бермоқда.

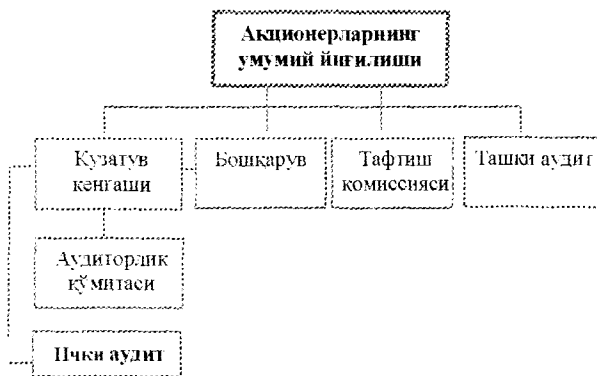
Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 21 декабрда ПҚ-2454-сонли «Акциядорлик жамиятларига хорижий инвесторларни жалб қилиш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги<sup>82</sup> Қарори қабул қилинди. Қарорга мувофиқ, устав капиталида хорижий инвесторларнинг улуши 15 фоиздан кам бўлган, аввал ташкил этилган акциядорлик жамиятлари, 2016 йилнинг 1 июлигача бўлган муддатда қарорнинг 1-банди талаблари бажарилишини таъминлаши лозим, стратегик маҳсулотлар ишлаб чиқариш ва бирламчи қайта ишлаш соҳасида фаолият юритаётган акциядорлик жамиятлари, шунингдек, табиий монополия субъектлари ва Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан тасдикланадиган рўйхатлар бўйича нархи бошқариладиган ижти-

---

<sup>82</sup> Республикаси Президентининг 2015 йил 21 декабрдаги ПҚ-2454-сонли «Акциядорлик жамиятларига хорижий инвесторларни жалб қилиш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги қарори.

мой аҳамиятга эга товарлар ва хизматларни етказиб берувчилар бундан мустасно. Ўз устав капиталларига белгиланган муддатларда хорижий инвесторларнинг 15 фоиздан кам бўлмаган улуши жалб қилинишини таъминламаган акциядорлик жамиятлари, солиқ имтиёзлари ва преференциялар беришдан келиб чиқадиган барча оқибатларни ҳисобга олган ҳолда, улар акциядорлик жамиятлари реестридан чиқарилади ва бошқа ташкилий-ҳуқуқий шаклларга ўзгартирилади. 2016 йил 1 июлдан бошлаб янги ташкил этиладиган акциядорлик жамиятлари Ўзбекистон Республикаси Президенти ва Вазирлар Маҳкамаси қарорларида назарда тутилмаган ҳолатлардан ташқари, фақат хорижий инвесторнинг устав капиталидаги иштироки улуши 15 фоиздан кам бўлмаган тақдирдагина ташкил қилиниши мумкин. «DORI-DARMON» АКда хорижий капитални жалб этиш бўйича тегишли ишлар олиб борилмоқда.

Ушбу меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларнинг талаблари бўйича «DORI-DARMON» АКда ташкил этилган ички аудит хизмати бошқарув органи тузилмаси кўйдагича кўринишга эга бўлиб, унда асосий эътибор унинг мустақиллигига қаратилади (3.3-расм).



3.3-расм. «DORI-DARMON» АКда бошқарув органи тузилмаси

Акциядорлик компаниялари ҳисоботларини халқаро стандарт талаблари асосида шакллантиришга мажбурий тус олиши, улардаги ички аудит хизматлари фаолиятини қайта кўриб чиқишни талаб қилади.

Унга кўра ички аудит хизмати ходимларининг зиммасига ўз иш юритиш усдубиётларини халқаро талаблардан келиб чиққан ҳолда мослаштириш лозим.

Ушбу жараёнда асосан кўрилатган ҳар бир масалани самарадорлигини таҳлил қилиш ва уни ошириш каби йўналишларга алоҳида эътибор қаратиш мақсадга мувофиқ.

Ички аудит хизмати функцияларини назорат қилиш, ахборот-таҳлил ўтказиш, услубий ва маслаҳат бериш каби хизмат турларига ажратиш мумкин.

Бунда назорат функцияларини қўйидагича ажратиш мумкин<sup>83</sup>:

- ички назорат тизимларининг мослиги ва самарадорлигини ўрганиш, баҳолаш ва мониторинг қилиш;

- молиявий-хўжалик операцияларини ўтказиш тартиби, ички регламентлар, шу жумладан раҳбарият томонидан ваколатларнинг ошириб юборилиш қисми, рўя этилишини назорат қилиш;

- бухгалтерия, солиқ ҳисобини юритиш ҳамда молиявий, солиқ ҳисоботини шакллантириш бўйича қонунчилик нормалари ва меъёрий талабларнинг бажарилишини текшириш;

- текширув натижалари бўйича қабул қилинадиган бошқарув қарорларининг мақсадга мувофиқлигини баҳолаш, самарадорликни ошириш резервларини аниқлаш;

- активлар ва уларнинг сақланганлигини текшириш;

- ташки мустақил аудитор ва назорат органлари билан ўзаро алоқада бўлиш кўринишида ёритиш мумкин.

Ахборот-таҳлилий функцияларга эса раҳбариятга аниқланган ҳолат ва тенденциялар ҳақида ахборот бериш, ишлаб чиқиладиган бошқарув қарорларини экспертизадан ўтказиш, ички моддий маблағлар оқимларини таҳлил қилиш, режа ва сметалар бажарилишини таҳлил қилиш жараёни киради.

Ташкилотнинг ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишда кўмак бериш, уларнинг бухгалтерия ёки солиқ қонунчилигига мувофиқлигини таҳлил қилиш, бошқарув ҳисоби тизими, тариф сиёсати ва бошқарув самарадорлигини таҳлил қилишда ички аудит хизматининг иштирок этиши услубий ва маслаҳат бериш фаолиятини ташкил этади.

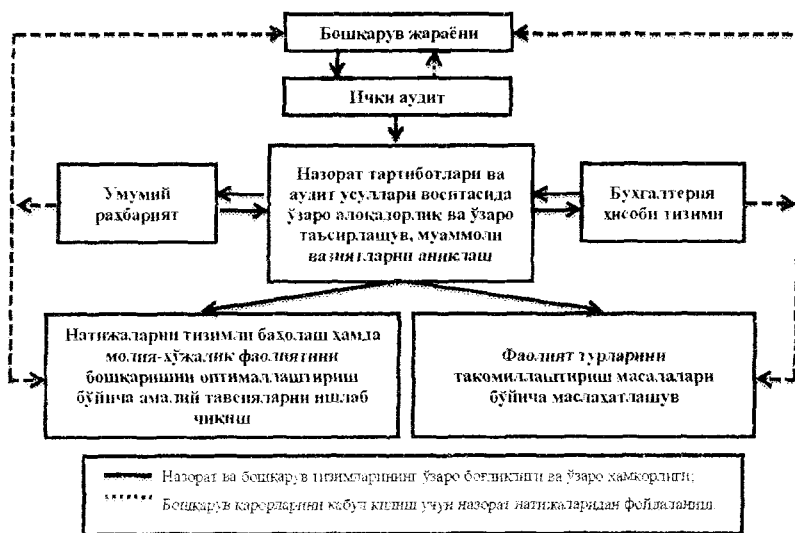
Таъкидлаб ўтиш жоизки, юқорида санаб ўтилган функциялар ички аудит хизмати фаолияти ҳақидаги низомда ақс эттирилган бўлиши лозим.

---

<sup>83</sup> Емельянова И.Н. Служба внутреннего аудита: цели, задачи и принципы функционирования // Научно-практический журнал «Учет и статистика». - 1 (13). - 2009. - 69 с.

Ички аудит хисоботлари хўжалик юритувчи субъектлар мулкдорлари учун Кузатув кенгаши томонидан ахборот ва маслаҳат бериш жараёнида ахборот манбаларидан бири хисобланади, шунинг учун у муҳим аҳамиятга эга. Ички аудит бошқарув функцияси бўлиб, бошқарув билан узвий боғланган ҳамда бошқарув қарорларини ишлаб чиқишда у билан ўзаро ҳамкорликда бўлади (3.4-расм).

Бундан ташқари, маслаҳат вазифасининг муҳимлигини алоҳида таъкидлаш жонз, чунки ўрганилган халқаро тажрибадан маълумки, хорижда ички аудит, аввало, маслаҳат кўринишига эга орган сифатида баҳоланади. Фикримизча, ички аудит хизматининг аҳамиятини назоратчи эмас, маслаҳатчи сифатидаги аҳамиятини ошириш зарур.



3.4-расм. Бошқарув жараёнида ички аудитнинг маслаҳат функцияси  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган

Шу билан бирга, хўжалик юритувчи субъектларни мунтазам ўзгартириб турувчи ички ва ташқи шароитларга тезкор мослаштиришнинг энг самарали ва мақбул механизми ички аудитнинг назорат қилувчи ва маслаҳат бериш функцияларини комплекс тарзда фойдаланиш тизимини яратиш ва ундан оқилона фойдала-

нишдир. Бу ерда назорат ва маслаҳат бериш фаолияти бўйича ишларни ташкил қилишдаги фарқларни ҳисобга олиш зарур (3.2-жадвал).

Маслаҳат беришга оид ички аудит фаолияти хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, бошқарув тизими ходимларига турли молия-хўжалик операцияларни амалга ошириш, ходимлар малакасини ошириш дастурларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш, меъёрий-ҳуқуқий соҳанинг турли масалалари ҳамда ҳар қандай хўжалик юритувчи субъект фаолиятида юзага келадиган бошқа қўплаб муаммоларни ҳал қилишда ички аудиторларнинг иштирок этишини назарда тутати.

3.2-жадвал

**Ички аудит хизмати назорат ва маслаҳат фаолиятнинг қиёсий тавсифлари<sup>84</sup>**

Асосий тавсифлар	Назорат фаолияти	Маслаҳат фаолияти
<b>Муносабатлар (тарофлар – иштирокчилар)</b>	Бўйратмачи (директорлар кенгаши, ижрочи раҳбарият)	Қузатув кенгаш топиширини бўйича фаолият
<b>Ҳаракатлар мақсади</b>	Текширув объектларини регламентларда назарда тутилган йўналишлар бўйича назорат қилиш	Фаолият самарадорлигини оширишга қўмақлашиш, янгиликларни рисклар нуктаи назаридан баҳолаш
<b>Ишлар характери ва ҳажми</b>	Текширув режа ва дастурларида белгиланади	Техник топшириқ шаклида белгиланади
<b>Яқинловчи ҳужжатлар</b>	Ҳисобот, аудитор фикри кўрсатилган ҳужжат, уларда аниқланган камчилик ва ҳуқуқбузарликлар кўрсатилади	Таҳлилий ёзув, ҳисобот кўринишидаги ёки мижоз билан келиштирилган бошқа шакллардаги тавсиялар
<b>Кейинги назорат</b>	Назорат фаолиятининг мажбурий қисми ҳисобланади	Қузатув кенгаши хоҳишига қўра бажарилади

Ички аудит томонидан ҳал этиладиган вазифаларни умумий ҳолда қуйидаги тарзда:

<sup>84</sup> Емельянова И.Н. Служба внутреннего аудита: цели, задачи и принципы функционирования / Научно-практический журнал «Учет и статистика» / 1 (13), – 2009, – 69с.

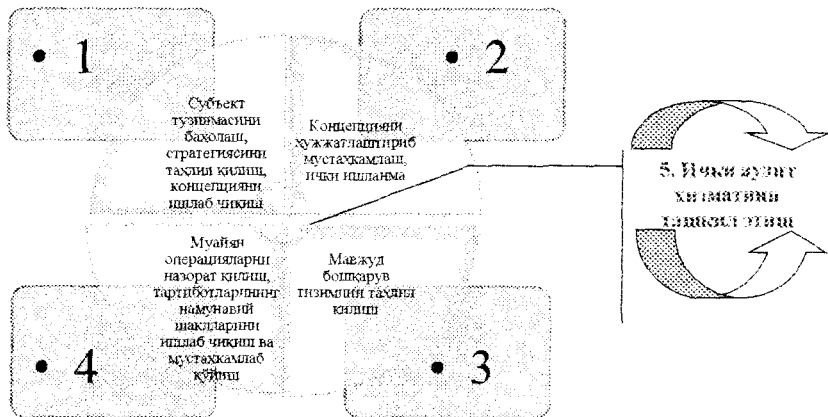
- хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятини мунтазам назорат қилиш;
- бухгалтерия ҳисобида молия-хўжалик операцияларининг ўз вақтида ва тўлиқ ақс эттирилишини назорат қилиш;
- хўжалик юритувчи субъектлар мол-мулкнинг сақланишини назорат қилиш;
- ҳисоб-китоб-тўлов интизомига риоя этилишини назорат қилиш;
- қонунчилик ва бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини назорат қилиш;
- ишлаб чиқаришда харажатларнинг ҳисобга олиниши, маҳсулот, ишлар, хизматларни сотишдан тушган фойданинг тўлиқ ва тўғри ақс эттирилиши, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектлар молиявий натижаларининг шакллантирилишини текшириш;
- хўжалик юритувчи субъектлар бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларининг самарадорлиги даражасига баҳо бериш;
- бошқарув тизимига бериладиган ахборотнинг ишончлилик даражасини баҳолаш;
- зарур ҳолатларда ташқи аудиторлар, солиқ ва бошқа назорат органлари билан ўзаро ҳамкорликни амалга оширишдир деб таърифлаш мумкин.

Америкалик олимлар Э.А. Аренс ва Ж.К. Лоббекларнинг фикрича, ички аудит маъмуриятни «бизнеснинг самарали ишлаши учун муҳим ахборот билан» таъминлайди<sup>85</sup>. Бунда муқобил қарорларнинг кўпчилиги бошқарув тизимига ёрдам бергандан кўра кўпроқ халал беради. Шунинг учун, қондага биноан бошқарув тизими ушбу қарорларнинг катта бўлмаган сони билан чекланади, улар фақат тизимнинг ўзи томонидан белгиланган энг кам талабларга мос келиши кифоя.

Хўжалик юритувчи субъектларда самарали амал қилувчи ички аудит тизимини ташкил қилиш кўп босқичли мураккаб жараён бўлиб, қуйидаги босқичларни ўз ичига олади: (3.5-расм).

<sup>85</sup>Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.: Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). - М.: Финансы и статистика, 1995.





**3.5-расм. Ички аудит хизматини ташкил қилиш босқичлари.**  
**Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган**

Бунда биринчи босқичда корхона фаолиятидаги аввалги хўжалик юритиш шароитлари учун белгиланган мақсадлар илгариги ҳаракат йўналишлари, стратегия ва тактикаларини танқидий таҳлил қилиш ва фаолият турлари, ташкилий тузилма ва унинг имкониятлари билан қиёслаш орқали амалга оширилади.

Иккинчи босқичда хўжалик юритувчи субъектларнинг янги концепциясини таҳлил қилиш, шунингдек, ушбу концепция орқали корxonани ривожлантириш ва унинг бозордаги ўрнини мустаҳкамлашга олиб келувчи тадбирларни ишлаб чиқиш ва ҳужжатлар кўринишида мустаҳкамлаб қўйишдан иборат бўлади. Бундай ҳужжатлар молиявий, ишлаб чиқариш-технологик, инновацион сиёсат, таъминот, сотувлар, инвестициялар, ҳисоб ва кадрларга оид низом ва қоидалар кўринишида бўлиши мумкин. Бунда улар сиёсатнинг ҳар бир элементини чуқур таҳлил қилиш ва мавжуд муқобилликлардан мазкур хўжалик юритувчи субъектлар учун энг мақбулини танлаб олиш асосида ишлаб чиқилиши керак. Корхона молия-хўжалик фаолиятининг турли соҳаларидаги сиёсатни ҳужжатлаштиришда фаолиятининг барча томонларини дастлабки, жорий ва кейинги назорат қилиш имконини берувчи сиёсатнинг тегишли бандлари акс эттирилади.

Фикримизнинг исботини, халқаро аудит билан боғлиқ илк ишлардан бирини тақдим этган англиялик таниқли олим Р. Доджнинг

ички аудитга таърифида кўриш мумкин. Унинг фикрича: «Ички аудит фирма бошқарув органлари қарори билан фаолиятни назорат ва таҳлил қилиш мақсадлари учун амалга оширилади»<sup>86</sup>. Худди шу сабабга кўра кейинги босқич мулкчилик шаклидан қатъи назар аудитнинг ажралмас қисми ҳисобланади.

Учинчи босқичда мавжуд бошқарув тузилмаси самарадорлигини таҳлил қилиш, уни тузатиб бориш учун ташкилий тузилма ҳақида низом ишлаб чиқиш зарур. Бунда барча ташкилий бўғинлар, уларнинг маъмурий, функционал ва услубий бўйсунуви, фаолият йўналишлари, бажарувчи функцияларини кўрсатган ҳолда баён қилиши, уларнинг ўзаро муносабатлари, ҳуқуқ ва мажбуриятлари тартибга солиниши, маҳсулот турлари, ресурслар, бошқарув функциялари ушбу бўғинлар бўйича тақсимланиши кўрсатилиши зарур. Бу турли таркибий бўлинмалар ҳақидаги низомлар ва ходимлар меҳнатини ташкил қилиш режаларига ҳам тегишли. Хўжатлар ва уларнинг айланма режаси, штатлар жадвали, ҳар бир таркибий тузилманинг ҳуқуқлари, мажбурият ва жавобгарлигини кўрсатган ҳолда ишлаб чиқилиши унинг фаолиятини такомиллаштириш имконини беради.

Тўртинчи босқичда эса Молия ва хўжалик операцияларини назорат қилишнинг расмий аниқ намунавий амалларини ишлаб чиқилиши лозим. Бу молия-хўжалик фаолиятини назорат қилиш, ресурсларни самарали бошқариш, бошқарув қарорларини қабул қилиш учун олинган ахборотнинг ишончлилиқ (сифат) даражасини баҳолаш бўйича ходимларнинг ўзаро муносабатларини тартибга солиш имконини беради.

Бу омиллар ички аудит хизмати фаолиятини ташкил қилиш учун зарур асосий тамойиллардир.

Фикримизча, ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этишни кўйидаги асосий жараён орқали очиб бериш ва жорий этиш мумкин:

1.	Ички аудит хизмати олдида кўйиладиган масалаларни аниқлаштириш ва доирасини белгилаш, хизматни корхона сиёсатига мувофиқ ташкил этиш мақсадлари тизимини яратиш.
2.	Кўйилган мақсадларга эришиш учун зарур асосий функцияларни белгилаш.
3.	Бир гурдаги функцияларни гуруҳларга бирлаштириш ва унинг асосида ушбу функцияларни бажаришга ихтисослашган ички аудит хизмати таркибий бўлиқлари (бўғинлар)ни ташкил этиш.

<sup>86</sup> Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ., предисловие С.А. Стукова. (Аудит: теория и практика). - М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992.

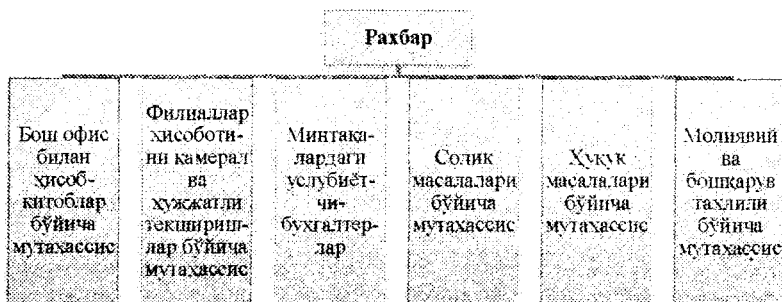
4.	Ўзаро муносабатлар чизмаларини ишлаб чиқиш, ҳар бир таркибий бўлимга учун мажбуриятлар, ҳуқуқ ва жавобгарлик чегараларини белгилаш, бу ички аудит хизматининг лавозим йўриқномалари ва бўлим ҳақидаги низомларда мустаҳкамлаш
5.	Юқорида кўрсатилган таркибий бирликларни яхлит бутунга – ички аудит бўлимига бирлаштириш, таркибий бирликлар мақсадлари, вазифаларининг белгиланган тўпламига мувофиқ унинг ташкилий мақомини белгилаш, ички аудит хизмати тўғрисидаги низомни ишлаб чиқиш ва ҳужжатлаштирилган ҳолда мустаҳкамлаш.
6.	Ички аудитнинг корxonани бошқаришнинг бошқа бўғинлари билан интеграциялаш.
7.	Ички аудитнинг ички фирма стандартлари ва ахлоқ кодексини ишлаб чиқиш.
8.	Ички аудит бўлимининг стратегик режасини тайёрлаш.
9.	Ҳисобот бериш түзилмасини яратиш.
10.	Ташки аудиторлик ташкилоти билан ҳамкорлик ҳақида низомни қабул қилиш.

Манба: Муаллиф томонидан түзилган.

Шу билан бир қаторда, ички аудит хизматини шакллантиришда унинг таркибини ҳисобга олиш зарур.

Фикримизча, юқорида кўрсатиб ўтилган жараёндан келиб чиққан ҳолда, ички аудит хизматини компания фаолиятдан келиб чиққан ҳолда бир неча йўналишлар бўйича гуруҳлаш натижасида уни самарадорлигини ошириш мумкин.

Жумладан, филиалларга эга корxonалар учун ички аудит хизматининг намунавий таркиби 3.6-расмда келтирилган:



3.6-расм. Ички аудит хизматининг намунавий таркиби  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Мутахассисларнинг айнан шундай танлаб олиниши жорий даврда ҳақиқий молиявий ҳолатни янада аниқ акс эттириш, бундан

ташқари турли хато ва камчиликларнинг олдини олишга ижобий таъсир қилиши мумкин.

Ички аудит хизмати ходимлари ўз фаолияти характериға мос келадиган олий иқтисодий маълумотға эға бўлиши керак. Лекин, зарур бўлганда, ички аудит хизмати ўз фаолияти жараёнида турли экспертларни ишға жалб қилиш имкониятиға ҳам эға бўлиши лозим.

Ички аудит хизмати ходимларининг ҳуқуқлари ва вазифалари ҳақидаги масалаларни кўриб чиқишда асос сифатида ташқи аудиторлар фаолиятини тартибға солувчи меъёрий ҳужжатлар<sup>87</sup>, хусусан, Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги Қонунни ҳамда ички аудит хизмати ҳақидаги низомни келтириш мақсадға мувофиқдир. Низомға татбиқан ички аудит бўлимлари мутахассислари қўйидаги ҳуқуқларға эға бўлиши керак:

- ички аудит хизмати томонидан ишлаб чиқилган умумий методологик тамойиллар асосида аудиторлик текширувининг шакл ва усулларини белгилаш;

- текширилаётган бўлинманинг раҳбарлари ва улар вакил қилган ходимлардан текширув ўтказиш учун зарур ҳужжатларни, сўраб олиш;

- юзаға келган масалалар юзасидан тушунтиришлар ва аудиторлик текшируви учун зарур қўшимча маълумотлар олиш;

- зарур ҳолатларда ички аудит вазифаларини ҳал қилиш учун бошқа бўлинмалар ходимларини жалб қилиш;

- мустақил тарзда ёки текширилаётган бўлинма ходимларини жалб этган ҳолда олинган ҳужжатларнинг нусхалари, шу жумладан файллар нусхалари ва ҳ.к.ларни олиш;

- ёзма сўров бўйича учинчи шахслардан аудиторлик текширувини амалға ошириш учун зарур ёзма ахборотни олиш;

- шартнома асосида аудиторлик текширувида иштирок этиш учун мутахассисларни жалб этишдан иборат.

---

<sup>87</sup> «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги 2000 фил 26 майдаги Ўзбекистон Республикаси Қонуни, «Қорхоналарда ички аудит хизмати тўғрисида низом», Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 ноябрдаги 215-сон қарорига 2-илова.

## Аудиторлар ўз ҳуқуқларини самарали амалга ошириш ва аудиторлик текширувларини сифатли ўтказиш учун қуйидаги мажбуриятларга эга:

<p>аудиторлик хизмати ташкил этилган фирма (корхона)нинг асосий стратегияси ва ҳисоб-молия сиёсатига амал қилиш;</p>	<p>текширувнинг ҳар бир факти бўйича иш ҳужжатлари юритиш йўли билан уларни ҳужжалаштириш, ҳулосаларни расмийлаштириш;</p>
<p>қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар, касбий фаолият стандартларига мувофиқликни аниқлаш мақсадида мунтазам текширувлар ўтказиш йўли билан бўлинмалар фаолиятини мунтазам назорат қилишни ташкиллаштириш, шунингдек ички ҳужжатларнинг лавозим йўриқномаларига мослигини текшириш;</p>	<p>бўлинмалар (филиаллар)дан олинган ҳужжатларнинг сақланганлиги ва қайтарилиши ва ахборотнинг махфийлигини таъминлаш;</p>
<p>аудиторлик текширувларини мадақати ва сифатли ўтказиш, шунингдек маслаҳат хизматларини кўрсатиш;</p>	<p>бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг ишончилиги ва тўғрилигини экспертизадан ўтказиш, корхона ва унинг таркибий бўлинмалари (филиаллари) мотиввий ҳолатини мунтазам таҳлил қилиш;</p>
<p>муассислар ва фирманинг мол-мулки сақланганлиги ҳолатини текшириш ҳамда уларнинг талон-тарож қилиниши фактлари, шунингдек қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар, ички ҳужжатлар, лавозим йўриқномаларининг бузилиши ҳолатини текшириш;</p>	<p>яқуний ахборотни корхона раҳбариятига ҳамда текширилган бўлинмалар (филиаллар)га тақдим этиш, эҳтимол қилинган тadbиркорлик riskлари, меъёрий ҳужжатларнинг ва ички кўрсатмаларнинг бузилиши ҳолатлари ҳақида ўз вақтида хабардор қилиш;</p>
<p>тавсиялар ва таклифлар ишлаб чиқиш, семинарларда иштирок этиш ҳамда камчилик ва хатоликларнинг бартараф этилишини назорат қилиш, аниқланган захираларни ишга солиш, бошқарув самарадорлигини ошириш чора-тадбирларини ишлаб чиқиш;</p>	<p>ташки аудит, солиқ инспекцияси ва бошқа назорат органлари текширувларига тайёргарлик кўришда ёрдам бериш, бу текширувлар ва уларнинг материалларини амалга оширишда фаол иштирок этиш.</p>

**Манба: Муаллиф томонидан тузилган.**

Бугунги шароитда ички аудит вазифаларининг бир қисми корхонанинг турли хизмат ва бўлинмалари ҳамда мансабдор шахсларига юклатилган. Ички аудит барча бошқарув объектлари фаолиятини назорат қилади, стандартлардан четланиш, муайян объект олдида қўйилган мақсадлардан чекинишларнинг сабабларини аниқлайди, аниқланган камчиликларнинг тезкор бартараф этилишига ёрдам беради.

«DORI-DARMON»АКда ички аудит хизматининг бошқа бўлинмалар билан ўзаро фаолиятини юритади. Ички аудитни ташкилотнинг бошқа хизмат ва бўлимлари билан ўзаро асосий боғлиқлигини бўлимлар бўйича қуйидагича келтириш мумкин:

Ташкилот раҳбарияти – аудиторлар ижро учун буйруқ, фармойиш, кўрсатма ва режалар оладилар. Текширув, таҳлил, фаолиятни баҳолаш натижалари, тавсия ва хулосалар берадилар.

Бухгалтерия – аудиторлар ҳисоб ва ҳисобот тизимининг ишончлилиги, бюджет ва бюджетдан ташқари фондлар, дебиторлар, кредиторлар билан ҳисоб-китобларнинг асослилигини тасдиқловчи ҳужжатларни текширадилар. Текширув, инвентаризация, таҳлил ҳужжатларини тақдим этадилар. Солиқ қонунчилиги, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботдаги ўзгаришлар ҳақида ахборот берадилар.

Режа-иқтисодиёт бўлими – аудиторлар амалдаги меъёрий ҳужжатлар, ҳамма фаолият турлари бўйича режали топшириқларнинг бажарилиши тўғрисидаги ҳисоботлар, ишлаб чиқарилаётган маҳсулотни режали нархи, штат жадвали ва истеъмол жамғармаси тўғрисидаги низомнинг мавжудлигини текширадилар. Моддий ва пул маблағларини иложи борича тежаш, режали ишни такомиллаштириш ва ўзини-ўзи маблағ билан таъминлаш зарурати ҳақида ахборот берадилар, нарх ҳисоб-китобини тузиш, меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича маслаҳат берадилар.

Юридик бўлим – аудиторлар фуқаролик ва жиноий ишларни суд тартибда кўриб чиқиш натижалари, буйруқ лойиҳалари, кўрсатмалар, шартномаларни қабул қиладилар. Ўғрилиқ, камомад ва дебиторлик қарздорлигини ундириш, салбий ҳолатларни юридик баҳолаш учун маълумот ва ҳужжатларни тақдим этадилар.

Меҳнат ва иш ҳақи бўлими – аудиторлар штат жадвали ва ундаги ўзгаришлар, меҳнатга ҳақ тўлаш тўғрисидаги низомни кўриб чиқадилар. Меҳнатга ҳақ тўлашни такомиллаштириш бўйича таклифлар, меҳнатга ҳақ тўлаш ва иш вақтидан фойдаланиш қисмида бўлиномаларни текшириш ҳақидаги маълумотномаларни тақдим этадилар.

Таъминот ва реализация бўлими, моддий омбор – моддий-техник таъминот ҳолати, моддий-ишлаб чиқариш захираларини харид қилиш бўйича тузилган битимлар самарадорлиги, маҳсулотни сотиш шартномалари, ишлаб чиқариш материалларининг сарфланиши, ташқарига материалларни чиқариш ҳақидаги ҳисоботлар, товар-моддий бойликларни қабул қилиш ва ҳисобдан чиқариш ҳужжатлари назорат қилинади.

Шу билан бирга ички аудиторлар ишида ташқи аудиторлар билан ўзаро алоқа муҳим роль ўйнайди. Улар ўртасидаги ишларни

мувофиқлаштириш аудит зонасини тегишлича камраб олиш ва такрорлашларни камайтириш учун зарур. Бунда ҳисобга олиш керакки, ички аудит соҳаси ишлаб чиқариш масалалари ва молиявий масалаларни камраб олади, ташқи аудиторлар эса йиллик молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигини тасдиқловчи материалларни олиш мақсадини кўзлайди.

Ички аудиторлар ташқи аудиторларга йиллик молиявий ҳисоботларни текширишда ёрдам бериш тарикасида муайян ишларни бажаришлари мумкин.

Ички аудит бўлими бошлиғи хўжалик юритувчи субъектлар раҳбариятининг илтимосига кўра ташқи аудиторлар фаолиятининг натижадорлиги ва самарадорлигини баҳолаши, ташқи аудиторлар билан уларга тақдим этилаётган материалларни муҳокама қилиш мумкин. Бу материаллар назоратдаги жиддий камчилик, хатолик ва ҳуқуқбузарликлар, ноконуний ҳаракатлар, бўлинма раҳбарларининг қарорлари ва бухгалтерия ҳисоботи, жиддий аудиторлик тўзатишлари, раҳбарият билан баҳс-мунозаралар, аудиторлик текшируви давомида юзага келган қийинчиликларга дахлдор бўлиши мумкин.

Аудиторлар хатти-ҳаракатларини мувофиқлаштириш ички ва ташқи аудиторларнинг иш бўйича учрашувларини мунтазам ўтказиш, шунингдек, такрорланишларга йўл қўймаслик учун уларнинг режалаштирилган тафтиш фаолиятини келишиб олишни назарда тутати.

Ташқи ва ички аудиторлар фаолиятини мувофиқлаштиришдаги муҳим жиҳат аудиторлик текширувларини ўтказиш дастурлари ва иш ҳужжатларидан уларнинг очиқ фойдалана олишидир. Бу ташқи аудиторларга ички аудиторларнинг хулосалари тўғри ва асосли эканлигига ишонч ҳосил қилишга ёрдам беради.

### **3.3 Аудиторлик текширувларини режалаштириш методикаси**

Ички аудит институти томонидан қабул қилинган ички аудитни режалаштириш стандарти аудиторлик ишларини тўғри режалаштириш ва ташкил қилиш бўлинмалари фаолиятининг ўз вақтида текширилишини таъминлайди, назорат хизматидан ёки ички аудитордан самаралироқ фойдаланиш имконини беради.

Режалаштириш – аудитнинг дастлабки босқичи бўлиб, унда мўлжалланаётган ишлар ҳажми, аудитни ўтказиш муддатлари

белгиланади, текширилаётган объект ҳақида ҳолис ва асосланган фикр ҳосил қилиш учун зарур аудиторлик амалларининг ҳажми, турлари ва изчиллигини белгиловчи аудиторлик дастури ишлаб чиқилади.

Изданишимиз объекти бўлган «DORI DARMON»да аудит иш режасига кўра ишлаб чиқилган ва кенгаш томонидан тасдиқланган. Аммо ушбу низом бугунги кундаги МХХС ва ХАС талабларини ўз ичига олмаганлиги сабабли у ерда қуйидагилар ёритиб берилган.

Мутахассисларнинг фикрича, режалаштириш босқичида аудиторлар таркибий бўлинма иши билан танишиб чиқишлари ҳамда ички хўжалик ҳисоби иши ва тузилмасини (хўжалик фаолиятига таъсир этувчи ташқи омиллар ҳамда унинг индивидуал хусусиятлари билан белгиланувчи ички омилларни) белгиловчи ахборотга эга бўлишлари лозим. Ички аудит хизматида режалаштириш 2 бўлимдан иборат:

1. Режани тайёрлаш.

2. Аудит объектини текшириш режаси.

Агар ички аудит хизмати ҳолдинг компаниясида бўлса, қуйидагиларни ҳисобга олиш керак: хўжалик юритувчи субъектнинг ташкилий-бошқарув тузилмаси; ишлаб чиқариш тури; технологик хусусиятлари; ўзини-ўзи молиялаштириш даражаси; бошқа бўлинмалар ва ташқи тузилмалар билан ўзаро муносабатларининг хусусиятлари; бўлинмага бириктирилган мол-мулк; таркибий бўлинма ҳақидаги ахборотни олиш манбалари; таркибий бўлинманинг ҳужжатлар айланмаси; тезкор ҳисоб ва ҳисоботни ташкил қилиш; моддий ва пул маблағлари учун жавобгар бўлинма мутахассислари ва ходимларининг лавозим вазифалари; меҳнат муносабатлари, технологик ва бошқа фаолиятни тартибга солувчи ички фирма меъёрий ҳужжатлари.

Аудитор текширувларни корхонада амалда меъёрий ҳужжатларга таянган ҳолда олиб боради, масалан, ҳисобот юритиш ва тузишда ҳисоб сиёсати таянади. Ушбу жараёнда ахборотни олиш манбаларига қуйидагилар киради:

Таркибий бўлинма ҳақида низом, бўлинма ходимларининг лавозим йўриқномалари ва меҳнат шартномалари; директорлар кенгашининг ёки хўжалик юритувчи субъектлардаги бошқа бошқарув органларининг йиғилишлари баённомалари; бўлинма фаолиятини таҳлил қилиш ва режалаштириш ҳужжатлари; статистика, бухгалтерия, молиявий ҳисоботи ва бўлинма томонидан



топширик ва шартномаларнинг бажарилганилиги ҳақидаги тезкор маълумотлар; ички йўриқномалар, услубий қўлланмалар, ҳужжатлар айланмаси графиги ҳамда бўлинманинг фаолияти ва ташкилий тузилмасини тартибга солувчи бошқа ҳужжатлар.

Ҳар йили ҳисобот йили бошланишига қадар ички аудит бўлими ходимлари аудиторлик текширувлари, тафтишлар, инвентаризация ва аудит ҳақидаги низомдан келиб чиқадиган бошқа тадбирларнинг кейинги йил учун умумий режасини тузадилар. Умумий режа аудит дастурини амалга оширишда қўлланма бўлиб хизмат қилади.

Шу билан бир қаторда, аудит жараёнида умумий режанинг алоҳида бандларини йил давомида кузатув кенгашининг топшириғи ёки аудит натижасида кўзда тутилмаган ҳолатлар аниқланганда ўзгартиришлар киритиш орқали қайта кўриб чиқиши мумкин. Режага киритилаётган ўзгаришлар, шунингдек, уларнинг сабаблари ўрнатилган тартибда ҳамда ушбу ҳужжатларда ушбу сабабларнинг келиб чиқиш сабаблари, берилган таклиф ким томонидан ва қандай ҳолатларда тасдиқланганлиги иш ҳужжатларида батафсил ёритиб ўтилиши лозим.

Умумий режанинг таркибий қисми бошқарувни режалаштириш ва аудит сифатини назорат қилиш ҳақидаги бандлардан иборат бўлиб, умумий режада ўзининг моҳиятидан келиб чиққан ҳолда қуйидагиларни назарда тутиш тавсия этилади:

- аудиторлар гуруҳини шакллантириш, унинг сонини, жумладан ички аудитни ўтказишга жалб қилинадиган бошқа бўлинмалар мутахассисларини белгилаш;

- текширувчиларни уларнинг профессионал касбий маҳоратлари ва лавозимига мувофиқ аниқ участкаларга тақсимлаш;

- барча гуруҳ аъзоларига уларнинг вазифа ва ҳуқуқлари ҳақида йўл-йўриқ кўрсатиш, текширилаётган объект ҳақида ахборот бериш;

- ишчи ҳужжатларни юритиш;

- олиб борилган ишларни ҳамда текширилаётган объектнинг мансабдор шахслари билан келишиб олиш тартибни ҳужжатлаштириш.

Аудиторлик текширувлари ҳамда амалий назорат таркибий бўлинмалар ходимларининг ўз касбий вазифаларини бажаришдан чалғитмай, қисқа муддатларда ўтказилади. Бундай текширувлар компания иши кўрсаткичларини яхшилашга ёрдам бериши керак.

Текширилатган материалнинг қамрови қанчалик тўлиқлигига қараб тўлиқ ва қисман текширувларга ажратиш мумкин. Тўлиқ текширувларда аудит қилинаётган бўлимнинг маълум бир даври учун фаолияти тўлиқ қамраб олинади, қисман текширувлар эса таркибий бўлимнинг алоҳида иш участкалари ёки маълум бир жараёни билан чекланади. Текширилатган ҳужжатлар ҳам унинг турига қараб ёппасига ва танланма услублардан фойдаланиш ёрдамидаги текширувларга ажратилади. Бунда, ёппасига текширувда мазкур операция турига боғлиқ барча ҳужжатлар ўрганилади ва таҳлил қилинади, танланма текширувда эса турли хил услублардан фойдаланиш натижасида талаб қилинган баъзи ҳужжатлар текширилади.

Агар бўлимни комплекс текшириш зарурати юзага келса, текширилатган объект фаолиятининг турли йўналишлари бўйича мутахассис-экспертлар – технологлар, товаршунослар, иқтисодчилар, кадрлар бўйича мутахассислар, муҳандислар, қурувчилар, механиклар ва х.к.лар иштирокида комплекс аудиторлик текширувлари ташкил қилинади. Бундай текширув учун иқтисодий таҳлил усуллари қўлланилади, ҳужжатлар ва ҳисоб материаллари текширилади, фаолият натижалари ҳақидаги ҳисобот ва ҳисоб маълумотлари ҳар томонлама текширилади.

Комплексе текширувнинг мақсади – мутахассис томонидан амалда бажарилган ҳўжалик операциясини баҳолаш ва уни бухгалтерия ҳисобида ақс эттиришдан иборат.

Ҳақиқий назорат технологик жараён давомида қайта ҳисоблаб чиқиш, ўлчаш ва тортиш, визуал текшириш (техник воситалардан фойдаланган ҳолда), лаборатория таҳлили, эксперт баҳолаш йўли билан амалга оширилади.

Аудиторлик жараёни бир қатор изчил босқичлардан иборат бўлиб, у текширувга тайёрланиш, дастурини тузиш, объектда ишларни ташкил қилиш, ҳўжаликни текшириш операциялари ва ҳисоб маълумотларини ҳўжатли текширишни ўз ичига олади.

Бу жараёнда ички аудит бўлими ўз зиммасига юклатилган вазифаларини бажариш учун режалар тузилади ва уларни бир-бири билан мувофиқлаштириш лозимдир. Режалаштириш жараёнида аудиторлик текширувларининг календарь графиклари, штатни шакллантириш лойиҳалари ва харажатларнинг молиявий сметалари, фаолият натижалари ҳақидаги ҳисоботларни ишлаб чиқишни ўз ичига олиши лозим.

Аудиторлик хизмати вазифалари ишлаб чиқариш-молия режалари ва сметалар доирасида бажариладиган бўлиши, шунингдек, иложи бўлса, ўлчанадиган бўлиши керак. Бунинг учун муайян баҳолаш мезонлари ва вазифаларни бажаришнинг режа муддатлари керак.

Фаолиятни режалаштиришни қуйидаги тарзда умумлаштириш мумкин:

1. Ташкилий, йўналишлар бўйича йиллик иш режасини тузиш:

1.1. Филиаллар, шўба жамиятлари, алоҳида бўлинмалар ва х.к.ларни ўрганиш;

- ички назорат тизимини ўрганиш;
- бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиш;
- йиллик молиявий ҳисоботни ўрганиш ва таҳлил қилиш;

1.2. Бир йил учун график тузиш.

1.3. Ходимлар графигини режалаштириш ва тузиш, штатни белгилаш.

1.4. Бюджетни шакллантириш.

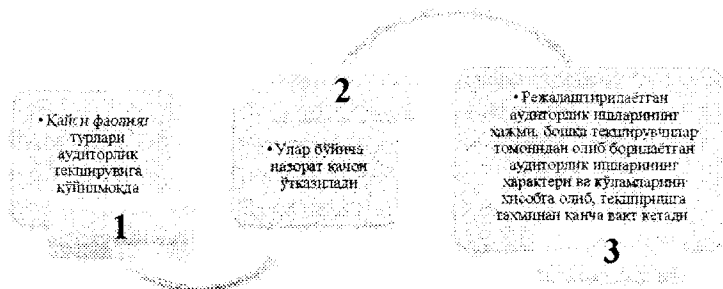
2. Объектни текширишнинг батафсил режаси:

- Текширув тури: молиявий; техник; манзилли.

2.1. Ходимлар вазифаларини тақсимлаш.

2.2. Дастур тузиш.

Аудиторлик текширувларининг календарь графикларида қуйидагиларни кўрсатишни тавсия этамиз (3.7-расм).



3.7-расм. Аудиторлик текширувларининг календарь графикларига киритиладиган аудиторлик амаллари

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Ушбу таксимот келгуси ишлар ҳамда энг асосийси, уларни амалга оширишга сарфланувчи тахминий вақтни муфассал белгилашга ёрдам беради.

Шу билан бирга бунда фаолият турларини танлашда компаниянинг муҳим бўлган ишлаб чиқариш ёки хизмат кўрсатувчи бўлимларига алоҳида эътибор қаратилиши ички аудит хизмати ишини ташкил қилиш учун лозим.

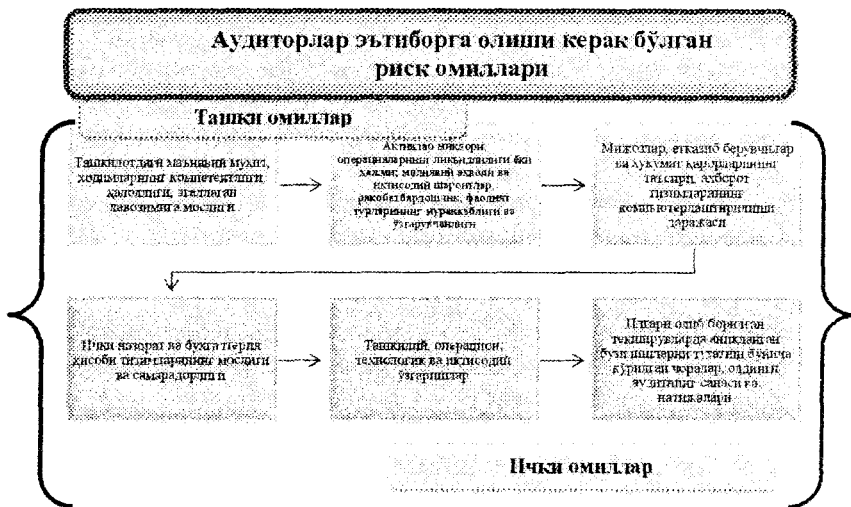
Кейинги босқичда текширув командасининг имкониятларидан келиб чиққан ҳолда уни вақти белгиланади.

Бунда аудиторлар гуруҳи раҳбари ўз имкониятларини тўғри баҳолаши ва керак бўлган ҳолларда экспертларни жалб қилиш масалаларига эътибор қаратиши лозим.

Учинчи босқичда эса юқоридаги масалалардан келиб чиққан ҳолда олдинга қўйилган мақсадга эришиши учун текширувга қандай ёндошиш кераклиги ва имкониятларига кўра режа қилинади. Ҳамда аудиторлик ишларининг календарь графикларини тузишда уни ўтказиш санаси ва олдинги аудиторлик текшируви натижаларига; молиявий четга чиқишларни фош қилишга; эҳтимол қилинадиган йўқотиш ва рисклар; раҳбариятнинг илтимосларига; операциялар, тизимлар, дастурлар ва назоратдаги туб ўзгаришлар; операциялар фойда олиш имкониятлари; аудиторлар штатининг ўзгариши мумкинлигига алоҳида эътибор берилишининг аҳамияти катта.

Лекин, аудиторлик ишларининг самарали календарь графикларини ишлаб чиқиш учун рискларни баҳолаш муҳим аҳамиятга эга. Баҳолаш жараёни текшириш зарур бўлган фаолият турларини аниқлаш, уларга тегишли хавф омилларини белгилаш ва уларнинг нисбий аҳамиятини баҳолашни ўз ичига олади. Риск деганда қандай воқеалар ёки ҳаракатлар хўжалик юритувчи субъектларга салбий таъсир кўрсатиши мумкинлиги эҳтимоли тушунилади. Шунинг учун, мавжуд амалиётда аниқланмаслик rischi ва номувофиқлик riskларига ажратилади (3.8-расм).

Бунда риск омилларини нисбий аҳамияти нуқтаи назардан ўрганиш ва баҳолаш лозим. Чунки, рисклар таъсирида нотўғри, тўлиқ бўлмаган ёки ишончсиз ахборотдан фойдаланиш ёки тегишли ахборотдан ўз вақтида фойдаланмаслик оқибатида нотўғри қарор қабул қилиниши хавфи юзага келиши мумкин.



3.8-расм. Аудиторлар ҳисобга оладиган риск омиллари.  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Рискларга таъсир этувчи омиллар, ички аудит хизмати нуктан назаридан, бухгалтерия ёзувларини нотўғри юритиш ва бузиб кўрсатилган молиявий ҳисобот тузиш, потенциал зарарларни яшириш; активларнинг сақланишини етарли даражада таъминламаслик; корхонанинг обрўсига путур етказилиши ҳамда унинг маҳсулоти сифати ҳақида фикрларнинг салбий бўлиши; хўжалик юритувчи субъектларнинг ўзи ишлаб чиққан қоида, режа ва амалларга риоя эта олмаслиги ёки унинг тегишли қонун талабларини бажармаслиги; ресурсларнинг ноқиллона сотиб олинishi ва улардан оқиллона фойдаланмаслик; дастурий мақсад ва вазифаларга эришиш қобилиятининг йўқлиги бўлиши мумкин.

Шу билан бирга рискларни баҳолашда номатбул шароитлар ёки воқеа-ҳодисаларнинг эҳтимоли ҳақида профессионал фикр юритиш асосида комплекс ёндашувни қўллаш ва унинг асосида аудиторлик ишининг календарь жадвалини тузиш керак.

Режалаштиришнинг муҳим қисми аудит ўтказиш учун объектларни асосланган тарзда танлаш ва баҳолашдир. Шу муносабат билан мазкур жараёнда қуйидаги ҳужжатлар ва ресурсларга алоҳида эътибор бериш керак, шу жумладан:

қоидалар, амаллар ва усуллар, қонунлар ва йўриқномалар;  
ҳаражат, фойда ва инвестиция марказлари;

автоматлаштирилган ва автоматлаштирилмаган ахборот тизимлари.

Масалан, «DORI-DARMON» АК фаолиятида текширув объектини танлаш ва баҳолашда филиалларнинг катта сонига алоҳида эътибор берилади ҳамда режалаштириш ва ички аудитни ташкил қилишнинг риск омилларини ажратиш мақсадга мувофиқ.

Бунда рискларни баҳолаш ва аудитни режалаштириш объекларини танлаш жараёнида турли манбалардан келиб тушадиган ахборотдан фойдаланиш зарур. Бундай манбалар Директорлар кенгаши ва турли даражалардаги раҳбарлар билан музокаралар, раҳбарлар ва ички аудит бўлими ходимлари даврасидаги баҳс-мунозаралар, ташқи аудиторлар ахбороти, қўлланилаётган қонун ва йўриқномаларни муҳофаза қилиш, молиявий ахборотнинг таҳлили, аввалги аудиторлик текширувлари шарҳи, шунингдек, иктисодий ривожланиш тенденцияларининг шарҳлари бўлиши мумкин.

Режалаштиришда, шунингдек, аудиторлик ишлари календарь графиги тузилгандан кейин бир йил ичида юз бериши мумкин бўлган хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятидаги туб ўзгаришларни ҳисобга олиш ва аудиторлик текширувларини ўтказиш навбатига тегишли тузатишлар киритиб бориш лозим.

### 3.3-жадвал

#### Ички аудитни самарали ўтказишга тўққинлик қилувчи текширилувчиларнинг ўхшашликлари

Текширилувчилар ўхшашликлари	Нималарни тушунириш керак
Ички назорат – фақат ички назорат бўлинмасининг иши. Ички назорат ҳатоларни аниқлаш ва жазолаш чораларини кўришга қаратилган	Ички назорат ҳар бир бўлинманинг фаолиятига бу фаолиятни ва бўлинмалар ўртасидаги ўзаро муносабатларни тартибга солувчи йўриқнома ва амаллар орқали киритилиши лозим. Тизим сифатидаги ички назорат билан мазкур тизимни мониторинг қиладиган бўлим сифатидаги ички назорат (аудит) бўлинмасини ўзаро фарқлай олиш керак. Ички назоратнинг мақсади – корхона фаолияти самарадорлигини ошириш ва унинг фаолиятига боғлиқ хавф-хатарларни энг паст даражага тушириш. Жазолаш чораларини кўриш ички назорат бўлинмаси функцияларига кирмайди
Ички назорат бўлинмаси ташқи текширувларда аниқланмаган ёки бўлинманинг ичида ижобий ҳал этилган муаммоли вазиятлар ҳақида бўлиши	Тўлиқ ахборотга эга бўлиш – муаммоли вазиятларни такрормасликнинг ягона имконияти. Бундан ташқари, бош корхона бўлимига тўқнаш келиши мумкин бўлган хавф-хатарлар ҳақида ишончли маълумотларга эга бўлмастан, ташқи

керак эмас	текширувлар билан ишлашда жуда катта кийинчиликларга дуч келади
Агар амалиётда ички ҳужжатлардан фойдаланиб бўлмаслиги ёки уларнинг самарасизлиги оқибагида уларнинг талабларидан четга чиқишларга йўл қўйилган бўлса, ички ҳужжатларнинг бузилганлигини кўрсатиш билан чекланиш керак	Ички аудит текширилаётган корхона фаолиятининг натижадорлиги ва самарадорлигига ёрдам берувчи тузилма сифатида амалдаги нисбатан янада самаралироқ амалиётларни жорий этишга қўмақлашиши керак. Шундай қилиб, меъёрий базанинг мукамал эмаслиги билан боғлиқ масалалар ҳамда уни яхшилаш усуллари кўриб чиқилиши, текширилган бўлинмаларнинг фойдали амалиёти ижобий тарзда кайд этилиши даркор
Текширилаётган бўлинмаларни доим назорат остида ушлаш учун, аввало уларнинг Ички аудит бўлинмалари олдида доим фаолиятнинг барча жиҳатлари ҳақида ҳисобот беришига эришиш зарур. Бунда асосий эътиборни амалдаги меъёрий ҳужжатларнинг формал тарзда бузилишига, яъни комплекс назоратга қаратилиши даркор	Ички аудит бўлинмасининг ахборот тизимини куришда шундан келиб чиқиб керакки, ички аудит фаолияти текширилувчилар учун қўшимча оғирликни келтириб чиқармаслиги керак, мавжуд ахборот оқимларини улардан самарали фойдаланиш мақсадида қанчалик мослигини баҳолаш лозим. «Ички аудит – бу корхонанинг хўжалик фаолиятини такомиллаштиришга қаратилган мустақил ва ҳолис қафолашлар ва маслаҳатларни беришдир. Ички аудит корхонага қалтиришларни бошқариш, назорат ва корпоратив бошқарув тизими самарадорлигини ошириш ва баҳолашга тизимлаштирилган ва изчил ёндашувни қўллаган ҳолда унга қўйилган мақсадларга эришишда ёрдам беради» (Халқаро Ички аудиторлар институтининг ички аудитга берган таърифи). Шундай қилиб, ички аудит комплекс назоратга нисбатан кенгрок ҳаракат соҳасини камраб олади
Текширув натижалари бўйича ҳисоботларда албатта айбдорлар кўрсатилиши ва уларни жазолаш бўйича таклифлар берилиши керак. Улар қанчалик кўп бўлса, текширув шунча фойдали бўлган бўлади	«Конструктив ҳисобот текширилаётган мижозга ёрдам беради ва зарур яхшиланишларга олиб келади. Тақдим этилган ҳисоботнинг мазмуни фойдали, ижобий бўлиши, корхона мақсадларига эришишга ёрдам бериши лозим» (Ички аудиторлар институти, амалий қўлланма 2420-1 «Ҳисобот сифати»)

**Манба: Муаллиф томонидан тузилган.**

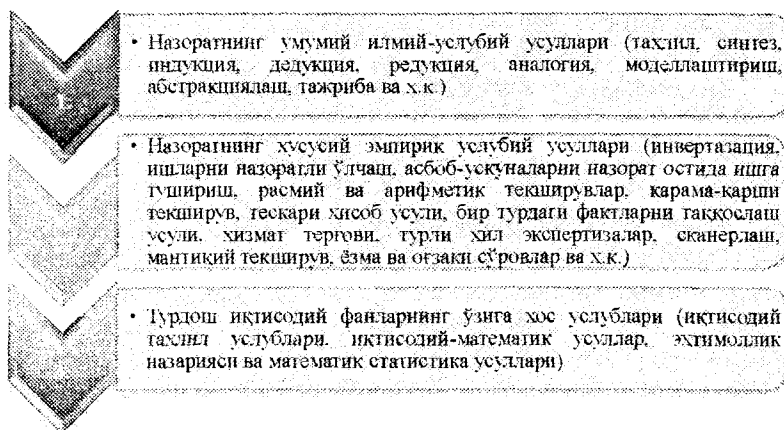
3.3-жадвалда ички аудитни самарали юритишга тўсқинлик қилувчи, ички назоратда ҳам, шунингдек, ҳужжатлаштириш ва жорий тузатишлар кўп учрайдиган ва тез тақрорланиб турувчи асосий ўхшашликлар келтирилган.

Кўпроқ расмий тусга эга бўлиб, расмийлаштириб бўлинган молиявий ҳисобот бўйича ўтказиладиган ташқи аудитдан фарқли

ўларок, хўжалик юритувчи субъектлардаги ички аудит режали тусга эга бўлиши ҳам мумкин. Шу боис, унга назоратнинг ҳамма учта дастлабки – хўжалик операциясини амалга оширишгача, жорий – хўжалик операциялари амалга оширилаётган пайтда, улар амалга оширилгандан кейинги босқичи хосдир.

Корхонанинг ички аудити амалларининг ҳаммаси учун умумийлик шундан иборатки, уларнинг ҳаммаси бухгалтерия ҳисоби, аналитик ахборот ва бошқаларнинг химоя тамойиллари ва функцияларига асосланади.

Ички аудитни ўтказишда аудиторлик далилларини қўлга киритиш учун турли усуллардан кенг фойдаланилади. Қуйидаги расмда уларни гуруҳлар бўйича таснифларга бўлиш тавсия этилади (3.9-расм).



### 3.9 -расм. Ички аудит усуллари таснифи

Манба: Муаллиф томонидан тузилган.

Ушбу аудит усуллари таснифи аудит хизмати амалиётида уш жараёнида фойдаланиш учун қодалар, амаллар ва алоҳида методикаларда ёритилган бўлиши керак. Шу билан бирга услубий қўлланмаларнинг шакли ва мазмуни бажарилаётган ишнинг ҳажми, тузилмаси ва мураккаблик даражасига мос келиши зарур.

Аудиторлик текширувларини ўтказиш услубиёти назорат қилинаётган объектларнинг ўзига хос хусусиятларини ҳисобга олишга қаратилган. Шунинг учун хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик текширувларини фақат аудитор ишлаб чиқаришнинг



ташкилий-техник жиҳатлари ва тури, технологик жараён тавсифи, ишлаб чиқарилаётган маҳсулотнинг тури ва хусусиятлари, ишлаб чиқариш харажатларининг ҳисоби усуллари ҳамда маҳсулот таннархини калькуляция қилиш усуллари, бухгалтерия ҳисоби шакллари ва ҳисоб сиёсати талабларини билган тақдирдагина сифатли ўтказиш мумкин. Ушбу ҳолатлар тармоқ хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда аудиторлик текширувларининг дастурлари ва услубиётни ишлаб чиқиш заруратини белгилаб беради ҳамда аниқ тавсияларни тайёрлаш имконини беради.

«DORI-DARMON» АК фаолиятида режалаштириш икки босқичдан иборат бўлиб, бунда:

Биринчи босқич йиллик режалаштириш бўлиб, унда:

1. Асосий фаолият йўналишларини шакллантириш.
2. Текширув объектларини аниқлаш.
3. Ходимларни тайёрлаш.
4. Бюджетни аниқлаш.
5. Танланма/муҳимлик кўрсаткичларини белгилаш.
6. Рискларни (агар мавжуд бўлса) баҳолаш каби масалалар

кўрилади.

Иккинчи босқич жорий режа бўлиб, у:

1. Текширув объекти ва моддаларни танлаш.
2. Текширув муддатларини белгилаш.
3. Хизмат сафарини уюштириш.
4. Муҳимлик кўрсаткичларини белгилаш.
5. Рисклар, танланма, текширув дастурини ўз ичига олади.

Бир турдаги оммавий хўжалик операцияларини ўрганилаётганда асосий эътиборни «ёзувлардан ҳужжатгача» тизимлаштирилган тартибга текширишга алоҳида эътибор бериш керак. Бунда ҳисоб регистрларидан фойдаланилади, у бўйича хўжалик операцияларини акс этирувчи ҳар бир ёзув ўрганилади, зарур ҳолатларда ҳужжатларга мурожаат этилади.

Мураккаб хўжалик операцияларини аудит қилишни режалаштиришда кузатувдан, яъни аудиторлик текширувининг блок-схемалардаги изчиллигини баён этишдан фойдаланиш мақсадга мувофиқ. Бу бутун ҳисоб тизими орқали битта ёки бир нечта хўжалик операцияларини қузатиб бориш ва керакли аудиторлик далилларини олиш имконини беради. Бу маънода аудитнинг ахборот модели динамиқлашади, аудиторнинг хатти-харакатлари дастурининг негизига айланади. Унда ҳисоб регистрлари ва

бирламчи ҳужжатларни камчиликларни ўз вақтида аниқлаш учун чуқурроқ текшириш учун шарт-шароитлар яратади.

Шунингдек, тегишли бўлимлар ва бухгалтерия ҳисоби объектларини текшириш режаларини ҳам ишлаб чиқиш керак. Бундай методикалар ҳисоб тизимининг вазифалари ва унинг қандай тузилишидан келиб чиқиши, мазкур операциялар турларини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатлар рўйхатига эга бўлиши керак; мазкур ҳисоб объекти бўйича ҳисоб сисъатининг муқобил услубий элементлари; текширилаётган ҳисоб бўлими бўйича хўжалик операцияларини акс эттирувчи ахборот манбалари рўйхати; йўл қўйиши мумкин бўлган четга чиқишлар белгилари, уларнинг сабаблари ва типик хатолар таснифи; аудит ҳаракатлари (амаллари) ҳамда мазкур операцияларда қўллаш мумкин бўлган усуллар алгоритми; мазкур ҳисоб бўлими аудити натижаларини тасдиқловчи иш ҳужжатларининг намунавий рўйхатидан иборат бўлишининг аҳамияти катта.

### **3.4 Ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигини ошириш ва сифатини таъминлаш йўллари**

Бозор иктисодиётига ўтишнинг hozirги босқичида ички аудитни самарали бошқаришнинг аҳамияти каттадир. Чунки ушбу тизим фаолияти қанчалик тўғри ташкил қилинган бўлса компания фаолиятида юзага келиши мумкин бўлган салбий ҳолатлар камаяди ёки уларни бошқариш имконияти кучаяди. Аммо бунга ҳуқуқий базанинг етарли даражада такомиллашмаганлиги, бошқа назорат турлари билан ўзаро алоқанинг заифлиги, ахборот ва дастурий таъминот даражаси пастлиги, амалга оширилган аудит натижалари ва самарадорлигини таҳлил қилиш методикалари ишлаб чиқилмаганлиги тўсқинлик қилмоқда.

Аудит амалиёти ва назариясини ўрганиш уни бошқариш жараёнидаги тизимли ёндашув зарурлигини кўрсатмоқда. Ушбу зарурий режалаштириш, ходимларни бошқариш, мувофиқлаштириш ва назорат каби қўллаш мумкин бўлган элементларни назарда тутувчи бошқарув модели мос келади.

Фикримизча, ички аудитни бошқариш структураси ва унинг асосий элементлари мулк шаклидан каттий назар қўйидагиларни:

- Режалаштириш;
- ташкил этиш;

- персонални бошқариш;
- тартибга солиш (мувофиқлаштириш);
- назоратни ўз ичига олади.

Ушбу элементларнинг ҳар бири ички аудит жараёнини бошқариш ҳамда унинг мақсадга йўналтирилган фаолиятининг ўзига хос махсус масалаларини ақс эттиради ва аудиторлик фаолиятини узлуксиз бошқариш учун асос бўлиб хизмат қилади. Бу элементлар бажарилаётган ишларни ҳисобга олиш ва таҳлил қилиш асосида қурилиши ҳамда ички аудитни самарали бошқаришни таъминловчи яхлит мажмуани ташкил этиши лозим.

Аудиторлик назоратини бошқаришдаги биринчи навбатдаги вазифа аудиторлар меҳнатини тўғри ташкил қилиш бўлиб, бу кадрларнинг оқилона жойлаштирилиши ва улардан фойдаланилиши, меҳнат интизомининг мустаҳкамланиши, аудиторлик ишларининг шакл ва усуллари такомиллаштирилиши, улар малакасининг ошишини таъминлайди.

Шунинг учун ҳам аудиторлик хизматларида меҳнатни ташкил қилишнинг асосий йўналишлари ва захираси, биринчидан, уларнинг жамоада ишлаш кўникмаларини такомиллаштириш, иккинчидан, аудиторларнинг индивидуал меҳнати унумдорлиги ва самарадорлигини ошириш билан боғлиқ.

«DORI-DARMON» АҚ мисолида аудит назарияси ва амалиётини танқидий таҳлил қилиш ички аудит хизматида ходимлар меҳнатини ташкил қилишнинг ҳозирги пайтдаги асосий йўналишларини ишлаб чиқиш ва таърифлаш имконини берди. Уларни нафакат филиал тизимига эга фармацевтика корхоналари, балки иқтисодиётнинг бошқа тармоқларида ҳам қўллаш мумкин. Шунингдек қуйидагиларни ҳам ўз ичига олиши мумкин:

- марказлаштирилган ва марказлашмаган раҳбарлик шакллари-нинг зарур мослиги ва уларни молия-хўжалик назоратининг хўжалик ҳисобидаги шакллари (аудиторлик фирмалари ва хўжалик ҳисобидаги марказлар(гурухлар))ташкил этишга қадар мувофиқлаштиришни таъминловчи аудиторлик хизматларининг мақбул тузилмаларини белгилаш;

- бажариловчи ишлар ҳажми ва амалий мажбуриятлар, меҳнат сифимига мувофиқ истеъмолчилик кооперациясининг ҳамма бўғинларидаги аудиторлар сонини оптималлаштириш ва меҳнатни меъёрлаштиришни жорий этиш;

- комплекс текширувлар ва аудиторларни ихтисослаштиришни ташкил этиш орқали ифодаланувчи аудитор ва мутахассислар меҳнатини кооперациялаш ва илмий асосланган ҳолда тақсимлаш;

- аудиторлик хизмати ходимлари ўртасида ҳуқуқ ва мажбуриятларни оқилона тақсимлаш;

- назорат фаолиятини режалаштиришни такомиллаштириш (мақсадли характер, режалаштиришнинг комплекслиги ва муайянлиги, назорат ҳаракатларини мувофиқлаштириш ва текшириш, тармок, ҳудуд ва бўғинлар бўйича режалаштиришни мослаштириш), иш вақтидан фойдаланиш режа-балансларини тузиш;

- иш юритиш, ахборот ва ҳуқуқий таъминотнинг ҳамма турларини тартибга солиш (узлуксизлик, ўз вақтида ва аниқ ахборот тўплаш, ахборотга ишлов бериш бўйича автоматлаштирилган усулларни қўллаш);

- ҳужжат турлари ва сонини қисқартириш, текширувларни ўтказишда аниқ тартибга амал қилиш, ижрочиларнинг техник меҳнат жараёнларини осонлаштириш, текширув ҳужжатларини расмийлаштириш ва ишлов бериш сифатини яхшилаш имконини берувчи аудиторлик иши ҳақидаги ахборотда ҳужжатларни унификациялаш, стандартлаш ва соддалаштириш;

- текширув жараёнида назорат бўйича замонавий илғор назорат усуллари, турли фаолият тармоқлари, аудиторлик иши тури ва босқичларига татбиқан комплекс ва прогнозли иқтисодий таҳлилни қўллаш;

- аудиторлик меҳнати жараёнида ҳисоблаш техникасидан фойдаланиш даражасини ошириш;

- аудитор ходимларини танлаш, тайёрлаш ва малакасини оширишни яхшилаш, ишбилармонлик мулоқоти бўйича кўникма ва зарур касбий-психологик хусусиятларни тарбиялаш;

- моддий ва маънавий рағбатлантириш шакл ва усулларини оқилона жорий этиш;

- қулай (физиологик, ижтимоий-психологик) меҳнат, турмуш ва дам олиш шароитларини яратиш;

- аудиторларнинг жамоа ва алоҳида фаолиятини ҳолисона баҳолаш имконини берувчи аудиторлик назоратининг сифати ва самарадорлиги бўйича асосий принцип ва кўрсаткичларни ишлаб чиқиш ва жорий этиш.

Ушбу жараён бир хил ёндашувга эга эмас, балки ўзаро боғлиқ ҳаракатлар кетма-кетилигига боғлиқ. Масалан, яхши ташкил этилган ташкилий тузилма агар ходимларнинг малакаси етарли бўлмаганда ёки интизом яхши бўлмаса, ички аудит хизмати олдига кўйган мақсадига етишга олмаслиги мумкин.

Жумладан, биринчидан ички аудит хизматининг оптимал таркиби марказлаштирилган тизим фаолиятини бошқариш керак бўлганда аудиторлар ишини бир хил услубда тартибга солиш имконини беради.

Иккинчидан, аудиторлар сонини уларнинг иш ҳажмига кўра мувофиқлаштириш, кўйилган мақсадларга ҳаражатлар ҳажмини оширмаган ҳолда эришиш мумкин.

Учинчидан, аудиторларнинг илмий салоҳияти ва тажрибасига таянган ҳолда улар ўртасида мажбуриятларни тасдиқлаш орқали иш самарасига таъсир ўтказиш имконияти мавжуд.

«DORI-DARMON» АК фаолиятини ўрганишда ҳар бир текширув объекти ва кўрилаётган масала учун текширув ўтказиш вақти меъёрлари белгиланиши қайд этилди. Яъни бунда – норма кунлар ёрдамида ички аудит хизмати ходимлари ўз иш графиги ва тартибини режалаштирадилар.

Меъёрлаштириш бўйича ишларни олиб бориш ички аудит назоратини асосланган тарзда режалаштириш ва уни бошқаришни ташкил қилиш учун базани яратишда муҳим босқич бўлади. Меъёрлаштириш учун энг мақбул таҳлилий-тадқиқот усули операцияга кетадиган вақт меъёрлари ишлаб чиқиши ёки назорат қилинадиган хўжалик операциялари мажмуасини назарда тутати. Мазкур ҳолатда назорат жараёни технологиясини ҳисобга олиш, фотосуратлар ва хронометраждан фойдаланиб, кўп сонли кузатувларни олиб бориш, корреляцион ва регрессив таҳлил ёрдамида операциялар ҳажмининг ортиши билан уларни назорат қилишга ҳаражатлар ўртасидаги боғлиқликни аниқлаш ҳамда бунинг асосида назорат учун керакли аудиторлар сонини ҳисоблаб чиқиш зарур.

Вақт ҳаражатларини ўрганиш учун уларни таҳлил қилиш методикасини ишлаб чиқиш керак. Умумий иш вақти фонди ва унинг таркибий қисмларини таҳлил қилиш, режали ва амалий вақт фондидини ўрганиш, аудиторлик фаолияти турлари, операция ва босқичлари, назорат қилинаётган объект ва тармоқлар, ҳисобот йили даврлари ва алоҳида аудиторлар бўйича иш вақти

ҳаражатларини ўрганиш мақсадга мувофиқ. Бундай таҳлил вақтдан оқилона фойдаланиш захираларини аниқлаш имконини беради.

Яна бир муҳим масала – аудиторлик хизматлари ходимларининг меҳнати самарадорлигини объектив баҳолашдан иборат. Бу жараён муайян кийинчиликлар туғдириши мумкин, чунки улар амалиётда ҳамда иқтисодий адабиётларда аудиторлар меҳнати самарадорлигига ёндашувнинг турлича мезонлари билан, аудиторлар фаолиятини миқдорий баҳолаш имкониятларининг етарли эмаслиги ҳамда улар фаолиятининг хўжалик юритиш натижаларига таъсири билан белгиланади.

Улар бажарган текширувлар сони, аниқланган камчиликлар, текширувларни ўтказиш муддатларига риоя этилиши, олиб борилган профилактик тадбирлар сонига боғлиқ масалалар кўриб чиқилади. Аудиторлик хизматлари фаолиятининг бевосита натижаларини аниқлаш учун дастлабки омил сифатида муайян вазифаларнинг ёки аудиторлик меҳнати босқичларининг бажарилиш даражаси, ҳажми хизмат қилиши мумкин, унинг учун ишларнинг тўлиқ, ўз вақтида ва тезкор бажарилишини ақс эттирувчи кўрсаткичлар тизимидан фойдаланиш керак.

Ушбу талабга аудиторлик ишлари бажарилиши ёки вазифаларининг бажарилиши даражасини кўрсатувчи нисбий кўрсаткичлар жуда мос келади. Алоҳида кўрсаткичларни ҳисоблаб чиқишнинг умумий тамойили шундан иборатки, аудиторлик иши циклининг ёки функционал мажбуриятларнинг натижаси миқдорий ўлчанадиган алоҳида элементлари танлаб олинади.

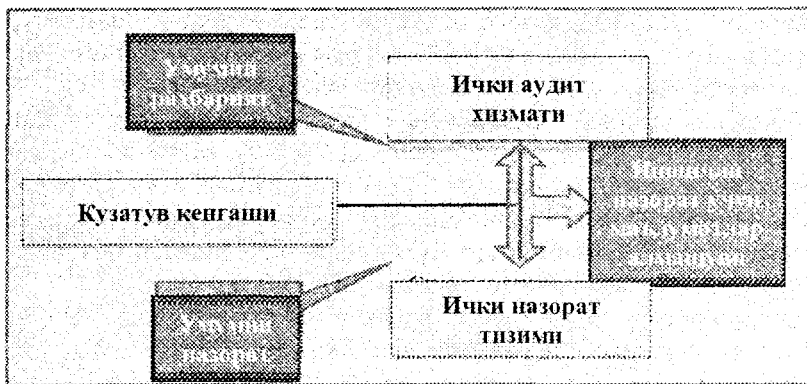
Фикримизча, ички аудит фаолиятига баҳо беришда унинг ташкилий мақоми, компетентлиги, профессионал даражаси, функционал чегаралари, хўжалик юритувчи субъектлар раҳбарияти учун қанчалик аҳамиятли эканлигини ҳисобга олиш керак.

Аудиторлар меҳнатининг самарадорлиги ва сифати кўрсаткичлари уларни муқофотлаш учун асос бўлиб хизмат қилиши керак. Бунинг учун ҳар бир ижрочиға яқка тартибдаги баҳолаш варақалари тузиш ва иш сифатининг ҳисоби табелини юритиш мақсадга мувофиқ.

Компанияни стратегик бошқариш шароитларида ички аудит хизмати вазифаларига каторига ички назорат тизимининг мослиги ва самарадорлигини баҳолаш, шунингдек, ички назорат тизими доирасида белгиланган амалларга риоя қилинмаслиги оқибатларини баҳолаш ҳам қиради.

Ички назорат тизими тегишли масалаларни ўрганиш ва ахборотни таҳлил қилишда биз ҳозирги пайтда қарор топган камчиликка дуч келдик. Биринчидан, мазкур иқтисодий тонфага қизиқиш жуда юкори бўлиб, охириги ўн-ўн беш йилларда давом этиб келмоқда. Аммо бошқа томондан, ҳанузгача ички назорат тизимига умумэътироф этиладиган таъриф ишлаб чиқилмаган. Таъкидлаш жоизки, хорижда ҳам ҳалигача бу тушунчага аниқ таъриф берилмаган.

Ички назорат тизими ва унинг ички аудит хизмати тизимидаги ўрнига тушунча бериш ҳақида фикр билдирсак, фикримизча, у бошқарувнинг ташкилий тузилмаси, қузатув кенгаши, ижроия ва назорат органлари, компаниянинг мансабдор шахслари ва бошқа ходимлари томонидан қабул қилинган ва доимий амалга ошириладиган чора-тадбир, методика ва амаллар йиғиндиси сифатида майдонга чиқади (3.10-расм).



3.10-расм. Ички аудитнинг ҳўжалик юритувчи субъект ичида ахборот билан таъминланиш цикли  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Компания ички назорат тизимининг самарадорлиги ва мослигини ички аудит хизмати томонидан ўрганиладиган бошқа йўналишлар билан бир қаторда фаолият йиғиндиси деб тушуниши керак. Ички назорат тизимининг асосий элементлари, бу назорат муҳити – компания раҳбариятининг ички назоратга умумий муносабати, унинг хабардорлиги ҳамда ИНТни ташкил қилиш ва қўллаб туришга қаратилган амалий ҳаракатлари, ички назорат

тизимини мониторинг қилиш – унинг ишидаги четга чиқишларни ўз вақтида аниқлаш ҳамда унинг компаниянинг стратегик мақсадларига мувофиқлигини баҳолаш учун раҳбарият ва ходимлар томонидан ички назорат тизими иши устидан доимий назоратни ўрнатишдир.

Таклиф этилаётган ички аудит хизматини ташкил этиш тадбиридан кўриладиган иктисодий самара ташқи аудитни ўтказишга сарфланувчи харажатларни қискартириш ҳисобига кўшимча соф фойда олишда (1-формула) қўйидаги формула ўз аксини топади:

$$Fe = (Cb - Ca) * (Rld * Ci) - Ex [1],$$

бунда:

Fe – ички аудит хизматини ташкил этишдан қўтилаётган иктисодий самара;

Cb – ички аудит хизмати ташкил этилгунга қадар ўтказиладиган ташқи аудит кўнлари;

Ca – ички аудит хизмати ташкил этилгандан сўнг ўтказиладиган ташқи аудит кўнлари;

Ex – ички аудит хизматини ташкил этиш бўйича харажатлар;

Rld – ташқи аудиторлик текширувининг бир кўнлик қиймат;

Ci – прогнозлаштириш мақсадида ишлатиладиган инфляция коэффиценти.

DORI-DARMON» АКда ташқи аудит учун лозим бўлган жами иш кўнлари 2013 йилда 50 кўнни ташкил қилган бўлса, ички аудит хизмати ташкил этилиши натижасида 2014 йилда ушбу давр 36,7 кўнга қисқарган.

Бунинг асосий сабабларидан бири ички аудит хизмати томонидан ташқи аудитлар учун лозим бўлган маълумотларни тақдим этилгани ва ички аудиторлик тизими самарадорлигини оширганлиги сабаб бўлган.

«DORI-DARMON» АК фаолиятини ўрганишга кўра, ички аудит хизмати ташкил этилгач, ташқи аудит учун сарфланувчи харажатлар ўртача 26,6 % га қисқарди, вақт эквивалентлида эса вақт харажатлари 50 кўндан 36,7 кўнга қадар қисқарган.

Текширув жараёнида ички аудитор аудитнинг самарадорлиги ва сифатини белгиловчи рисклар, унинг таркибий қисмларидан бири ҳисобланган аниқланмаслик рискига дуч келади. Ички аудитор анча устун шароитда бўлади (ҳар кўнлик иш, режалаштриш, хўжалик юритувчи субъектни ичкаридан билиш, ишлаб чиқариш



технологияси, ҳисоб ва солиққа тортишнинг тармоқ хусусиятларини билиши), у ўзида назорат rischi ва аниқланмаслик riskини ташки аудитордагидек ҳис этмаслиги мумкин, шунинг учун харажатларнинг камайишига таъсир этиши мумкин.

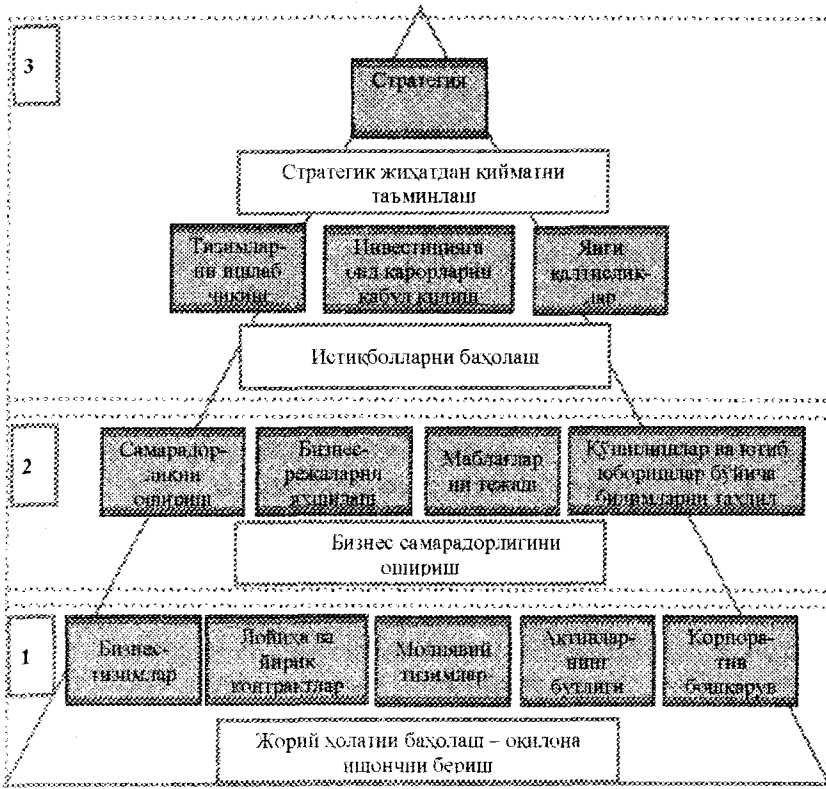
Шунингдек, ички аудиторнинг билими ва тажрибасидан келиб чикиб, иктисодий самарани баҳолаш қўйидаги ҳолатларда бирмунча қийин: тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳажмини аниқлаш, яширин характердаги ишларни таснифлаш, ҳужжатларни тайёрлаш ва сифатини баҳолаш, тузилган шартномаларнинг тўғрилигини текшириш, ҳақиқатда бажарилган (ишлаб чиқилган) маҳсулотлар (ишлар, хизматлар) ҳажмини натурал ўлчаш.

«DORI-DARMON» АҚда ички назорат функцияларининг самардорлигини баҳолашда ички аудит хизматининг компания тузилмасидаги аниқ ташкилий макоми, унинг назорат баҳоларининг ҳолислигига таъсири, ички аудит хизмати функцияларининг мазмуни ва ҳажми, аудиторларнинг профессионал билимдонлиги, уларнинг текширувларни режалаштириш, олиб бориш ва натижалар ҳақидаги ҳулосаларни расмийлаштиришда инобатга олиш лозим.

Ички аудит хизмати фаолияти натижаларини баҳолаш қўйидаги мезонларга асосланиб, улар жумласига аудиторлик текширувлари текширув мақсадларига мувофиқ келадиган дастурларга мувофиқ эканлигини ўрганиш; ички аудит тегишли маълумот, тажриба ва кўникмаларга эга мутахассислар томонидан ўтказилганлиги; аудиторлик текширувлари малакали олиб борилади ва тегишли ҳужжатлар билан тўғри расмийлаштирилганлиги; аудиторлик текширувлари натижалари асосида аниқланган ҳолат ва фактлар бўйича ҳулосалар қилинганлиги; аудиторлар кўрсатган камчиликлар бартараф этилганлиги ва аниқланган муаммоларнинг ҳал этилганлик даражасини киритиш мумкин.

Ушбу масалалар «ПрайсвотерхаусКуперс» ва «Делойт ва Тўш» компаниялари томонидан ҳам ўрганилган бўлиб, бу компания ички аудитни баҳолаш моделини ишлаб чиқди (3.11-расм). Уларнинг фикрича, ички аудит хизмати родини баҳолашга қатор омиллар таъсир қилиши, бу омиллар ўз навбатида турли ҳолатларга боғлиқ бўлиши мумкин.

3.11-расмда келтирилган маълумотларга мувофиқ, ички аудит хизмати фаолиятини баҳолаш кўрсаткичлари 3та қисмга гуруҳлаштирилган. Уларнинг ҳар бири ички аудит хизматининг ҳозирги вақтдаги роли ва келажакдаги имкониятларини белгилаб беради.



3.11-расм. Ички аудит ролининг иерархияси

Манба: «ПрайсвотерхаусКуперс» ва «Делойт ва Туш» компаниясининг маълумотлари.

Бунда биринчи босқич жорий ҳолатни баҳолаш чоралари ҳисобланади. Яъни амалда олий раҳбарият ҳамда аудит бўйича кўмитанинг талаблари, белгиланган амаллар ва сиёсатларга мувофиқлик, шунингдек, ички назорат механизмлари мавжудлиги ўрганилади. Шу билан бирга асосий урғу лойиҳа, битим ва жараёнларнинг сифат даражасига қаратилади. Ички аудит хизмати ички аудитнинг ишончли методикалари ва текширилган амалларидан фойдаланиб бизнес-жараёнлар ва корпоратив бошқарув масалаларини таҳлил қилади.

Иккинчи босқич бизнес самарадорлигини оширишга қаратилган. Юқорида санаб ўтилганларга қўшимча тарзда, ички аудит хизмати хўжалик юритувчи субъектлар раҳбариятига ташаббускорлик асосида бизнес-жараёнларни такомиллаштириш, уларнинг самарадорлиги ва натижавийлигини ошириш натижасида таклиф этилган ташаббуслардан пул маблағлари тежалишига эришиш мумкин. Ички аудит хизмати ходимлари амалга ошириладиган бизнесни муносиб баҳолаш мақсадида уни яхши тушуниш учун зарур махсус касбий кўникмаларга эга бўлиши керак.

Учинчи босқич ички аудит функциясини ривожлантириш истикболларини ўз ичига олади. Биринчи ва иккинчи босқичларда санаб ўтилганларга қўшимча тарзда ички аудит хизмати рискларни аниқлаш ва уларни бошқариш жараёнларининг мувофиқлигини баҳолаш орқали лойиҳаларни амалга ошириш ва бизнесдаги ўзгаришлар устидан назоратнинг қанчалик етарлилиги ва самарадорлигини тасдиқловчи кўрсаткичлар келтирилади. Бунда бизнеснинг келажакдаги молиявий самарадорлиги белгиланган стратегияни амалга оширишга ҳалал бериш эҳтимоли бўлган рискларнинг ҳисобга олиниши муҳим аҳамиятга эга.

Шунинг учун асосий эътибор назоратлар, жараёнлар ва бошқарув ахборотига берилди. Биринчи ўринга бизнеснинг мулкдорлар учун энг юқори қийматини таъминлаш масаласи чиқади, бунга эса хўжалик юритувчи субъектларнинг узок муддатли истикболларини ҳисобга олиш ҳамда унинг стратегик вазифа ва мақсадларини қўллаб-қувватлаш ҳисобига эришиш мумкин.

Ички аудит ролининг ортиши, функция ва ваколатларининг кенгайиши билан раҳбарият ва акциядорлар ички аудит хизмати ишининг тўлиқлиги, сифати, четга чиқишларни ўз вақтида аниқлаш ва олдини олиш, тавсияларнинг мослиги ва мониторинг амалларига янада юқори талаблар қўяди.

Ўзбекистон Республикасида сўнгги йиллар давомида ички аудит хизмати фаолиятини такомиллаштиришга алоҳида эътибор қаратилмоқда. Қабул қилинаётган меъёрий ҳужжатларда ички аудит хизмати вазифалари ва функцияларига алоҳида эътибор қаратилган.

Юқоридагилардан келиб чиққан ҳолда, ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигига жиддий таъсир эта оладиган ва тегишлигича, жорий даврда ички аудит функцияларининг етуклик даражаси ва фаолияти самарадорлигини баҳолаш учун қўллаш

мумкин бўлган асосий параметрларни кўриб чиқамиз. Ички аудит функцияларининг самарадорлигини баҳолаш учун асос бўладиган асосий назорат кўрсаткичларини вазифалар турларига қараб ҳамда ички аудитнинг умумэтироф этилган стандартлар ва халқаро амалиётга мувофиқлигини кўрсатувчи бошқа белгилар бўйича гуруҳлаш мақсадга мувофиқ. Шунинг учун кўрсаткичларни баҳолашда сифат мезонларидан фойдаланиш мақсадга мувофиқ. Бундай ёндашув намунавий тусга эга бўлиб, алоҳида ҳолатда аниқлаштирилиши ҳамда мезоннинг ҳар бир корхона учун муҳимлик даражасига боғлиқ бўлганлиги сабабли ҳар бир параметрга бериладиган вазн коэффициентларидан фойдаланиш мумкин.

Шу билан бирга, фикримизча, ички аудит бўлимларида сифатни кафолатлаш дастурини йўлга қўйиш керак. Бунинг натижасида дастурга кўра аудиторларни ҳар йили аттестациядан ўтказиш ва бу олиб борилаётган аудиторлик текширувлари стандартларга мос эканлигига ишонч ҳосил қилишга эришиш мумкин. Аудиторлик текширувларининг стандартларга мувофиқлиги аудиторлар ўз вазифаларини сидқидилдан бажараётганларига ишонч ҳосил қилиш мумкин.

Бунда сифатни кафолатлаш дастури куйидаги йўналишларни ўз ичига олиши керак: назорат, ички ва ташқи сифатни текшириш.

Ички аудит бўлимининг ишини баҳолашда асосий ҳолат унинг ходимлари томонидан бўлим ҳақидаги низомга, лавозим йўриқномалари ва йўл-йўриқлар, аудиторлар малакасини ошириш режасига риоя этилишидир. Бунда асосий эътибор ички аудит бўлими мақсад, қоида ва амалларининг бажарилиши; қонун ва қарорларнинг аудитни ўтказиш ва ҳисоботни бериш юзасидан талаблари таъминланиши; аудиторлик текширувлари объектларини тўғри танлаш, рискларни баҳолаш, аудитнинг даврийлиги ва ҳажмини аниқлашга аудиторлик текширувларини режалаштириш бўйича ҳужжатларнинг тўғрилигига қаратилади.

Ички аудиторлар ишини назорат қилиш доимийлик асосида олиб борилиши ва қуйидагиларни ўз ичига олиши керак: ходимлар сонини тўғри режалаштириш ва уларни зарур йўриқномалар билан таъминлаш, аудиторлик дастури қандай бажарилаётгани ва иш ҳужжатларидаги хатолар аудит ҳужжатлари билан тасдиқланаётганлиги ҳамда аудиторлик хулосалари, тегишли якуний шарҳлар билан таъминланганлигини аниқлаш каби кўрсаткичларни ўз ичига камраб олиши лозим.

---

## IV БОБ. ЎЗБЕКИСТОНДА ИЧКИ АУДИТ МЕТОДОЛОГИЯСИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ ЙЎНАЛИШЛАРИ

### 4.1 Аудиторлик текширувларини ўтказиш технологиясини такомиллаштириш

«Ички аудит «конвейер» типигаги технология, жараён бўлиб, бунда махсус билим олган ва тайёрланган ходимлар киска муддатда ва талаб этилган сифат даражасида маълум алгоритм билан боғлиқ қатор амалларни амалга оширадилар. Мазкур жараён кўплаб такрорланадиган, зерикарли элементларни ўз ичига олган бўлиб, бундай ишларни бажариш, одатда, ассистентларга топширилади. Шу билан бирга, текширувнинг аксарият қисми ижодий ёндашувни талаб этади ва мазкур ишнинг бундай қисми малакали аудиторлар томонидан бажарилади»<sup>88</sup>.

Ички аудит технологиясининг муҳим йўналиши текширув ўтказишни ташкил этиш ва уни такомиллаштириш йўлларининг самарадорлигини ошириш ҳамда унинг заиф томонларини аниқлашдир. Шу сабабдан аудиторлик текшируви босқичларининг кетма-кетлиги, унинг бориши ва натижавийлиги ички аудиторлик назорати самарадорлиги ва ҳолатини белгилаб беради.

Фикримизча, аудиторлик текшируви маълум даврга мўлжалланган ва муайян кетма-кетликда ўзаро боғлиқ ҳаракатлар кетма-кетлигида кўрсатилган амаллари мажмуини ўз ичига олади.

Бугунги кунда адабиётларда аудиторлик текширувлари босқичларини уларнинг сони, номи, белгилари ва ҳоказоларга кўра ажратиш борасида мунозаралар олиб борилмоқда.

Ички аудит методологиясига кўра текширув ўтказиш босқичлари кетма-кетлиги тавсия ҳусусиятига эга бўлиб, бу тўғрисида диссертациянинг олдинги бобларида фикр юритилди. Масалан, низомга мувофиқ «DORI-DARMON» АКда маълум бир объектни аудиторлик текширувидан ўтказиш босқичлари: аввалги

---

<sup>88</sup> Панкратова Л.А., кафедра управленческого учета и аудита Орловского государственного института экономики и торговли *Матб.: «Аудитор»* журнали №11-2012. 2012 йил 13 декабрь.

режалаштириш; аудитнинг умумий режаси ва дастурини ишлаб чиқиш; аудит ўтказиш; аудит натижаларини баҳолаш ва ҳужжатлар асосида расмийлаштиришдан иборат. Низомда шунингдек, молиявий ҳисоботнинг қисмларини аудит текширувидан ўтказиш дастури илова кўринишида очиб берилган.

Бизнинг фикримизча, текширув дастурининг мавжудлиги текширувга ягона ёндашув ва аудит босқичлари изчиллигини таъминлайди. Бирок, мазкур қоидада риск омиллари ва уларни камайтириш усулларини очиб бериш мақсадга мувофиқ бўлар эди, чунки айнан шу омиллар аудит сифатига таъсир кўрсатиши мумкин.

Шу билан бирга шунини ҳам инобатга олиш керакки, режа асосидаги текширувлардан ташқари махсус масалалар юзасидан аудит ўтказиш талаб этилиши мумкин. Бундай ҳолатларда аудит дастури талабларига ўзгартириш киритиш мумкин.

Иқтисодчи олимлар Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Н.В. Васильева, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галаниналарнинг қаламига мансуб илмий адабиётларда аудиторлик текшируви жараёни турли босқичларга бўлинган, лекин босқичларнинг бошланиши ва тугатилиши чегараларини аниқ белгилаб бермаганлар. Шу билан бирга зарур амаллар кетма-кетлиги ўзгартиришсиз қолдирилган. Аудиторлик текширувини бу аснода босқичларга бўлиш ўтиш даврида аудит жараёнида кузатиладиган сифат ўзгаришлари, аудитнинг риск ҳамда тизимли-йўналтирилган усулларга бўйсундирилганлиги, асосий эътибор ҳўжалик фаолиятини таҳлил қилиш, ҳўжалик рисклари ва ҳўжалик юритувчи субъектларнинг келажақда ривожланиш истиқболларини баҳолашга қаратилганлиги тўлиқ даражада инобатга олинмайди.

Хорижий ва тажриба ва амалиётдан келиб чиққан ҳолда аудиторлик текширувини беш асосий босқичга ажратиш мақсадга мувофиқ бўлиб, у 4.2-жадвалда кўрсатиб ўтилган. Бундай таснифлаш бирмунча шартли ҳисобланади, бунга сабаб назорат амаллари аста-секин бир босқичдан иккинчисига ўтиб борса, баъзи вақтда сурилиши ёки бир вақтда амалга оширилиши мумкин. Шунингдек, текшириладиган объектнинг ўзига хос хусусиятлари ва аудиторлик текширувидан кўзланган мақсад ва муайян шарт-шароитдан келиб чиқиб, ушбу босқичлар деталлаштирилиши ёки умумлаштирилиши ҳам мумкин.

## Аудит ўтказишнинг асосий босқичлари

Аудит ўтказиш босқичлари					
I босқич	II босқич	III босқич	IV босқич		V босқич
Тайёрлов босқичи, йиллик режа тузиш, бюджетлар ва жадвалларни тасдиқлаш	Директорлар кенгашишнинг аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисида қарори	Режалаштириш	Текширув ўтказиш жараёни		Аудиторлик ҳулосасини тайёрлаш ва уни имзолаш (якуний босқич)
		Батафсил режа тузиш, объектма-объект, объектлар дастури, сони ва график, рисклар, аҳамиятлилик ва саралаш	Дастур тузиш, текширув ҳужжатларини тўплаш, таҳлил	Ҳулосалар, текширув объектида н келиб чиқиб	

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Фикримизча, ўз иштини режалаштириш жараёнида ички аудит хизматининг вазифаларидан келиб чиққан ҳолда режалаштириш, далиллар тўплаш, натижаларни умумлаштириш, тавсиялар бажарилиши ва аниқланган номутаносибликларнинг тузатилишини назорат қилишнинг вақт мобайнидаги графигини ишлаб чиқиш лозим. Шу сабабдан ички аудитнинг асосий ва аҳамиятли ўзига хос жиҳати шуки, у олдиндан пухта режалаштирилган жараён тарикасида ўтказилиши лозим.

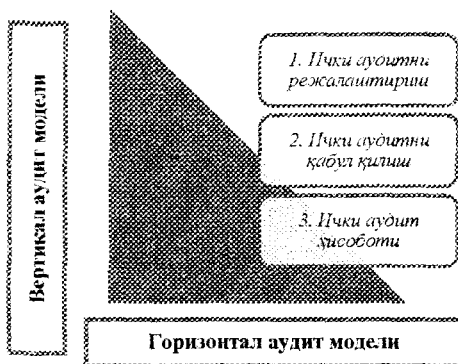
Ички аудит хизмати томонидан текширув жараёнини босқичма-босқич режалаштириш ишни ташкил этиш моделига бевосита боғлиқдир.

Бугунги кунда амалиётда иш юритиш жараёнини ташкил этишда ички аудит хизмати ходимлари унинг горизонтал ва вертикал моделларидан фойдаланадилар. Бунда горизонтал моделдан хорижий мамлакатларда фаолият ёки жараённинг алоҳида тури менежмент тизими талабларига нечоғлик мувофиқлигини текшириш, уларнинг натижаллиги ва самарадорлигини баҳолаш учун фойдаланилади. Вертикал модел МДХ давлатларида кенг тарқалган бўлиб, компания таркибидаги алоҳида ташкилотнинг фаолияти талабларга нечоғлик мувофиқлигини текшириш учун қўлланилади.

Р.Д. Дусмуратов «Аудитни режалаштириш босқичлари»ни вертикал тизим сифатида ёндошади<sup>89</sup>.

Таъкидлаш лозимки, горизонтал модель кўп меҳнат талаб этади ва узокроқ давом этади. Шу билан бирга муҳимроқ саналади, чунки текширув объектига қўйиладиган талабларни бажаришда иштирок этувчи турли қўйи ташкилотлар, мансабдор шахслар иш соҳаси кесишган фаолиятни қамраб олади. Бундан ташқари горизонтал текширув қўйи бўлим ўртасидаги тўсиқларни «бартараф этади» ва менежмент тизими иштирокчиларини ўзаро ҳамкорликда ишлашга рағбатлантиради.

Бунда аудиторлик таҳликаларини камайитириш имконини берувчи қўйидаги амалларни ташкил этиш ва бажариш заруратини инобатга олиш керак (4.1-расм).



#### 4.1-расм. Вертикал ва горизонтал моделларда инобатга олиниши лозим бўлган тамойиллар

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Текширув объектга нисбатан унинг ҳужжатлари ҳажми камайган тақдирда аудиторлик rischi ортади. Ҳозирги вақтда аудиторлар ўз амалиётида кўпроқ ялпи текширув амалларига риоя қилишга интилоқдалар. Бундай вазиятда текширилаётган қўйи ташкилотлар билан горизонталь ҳамкорлик ижобий натижа беради. Натижада аниқланган қондабузарликлар сони текширувнинг горизонтал моделидагидан кўра кўпроқ бўлади, сабаби горизонталь

<sup>89</sup> Дусмуратов Р.Д. «Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубийтини такомиллаштириш» и.ф.д.и.а. дар.ол.ёз. дисс.–Т.: 2008 й.



моделда кўпроқ танлаб олиш ва аҳамиятлилик усулларидан фойдаланилади, бу эса, ўз навбатида, қоидабузарликни аниқланмаслик riskини оширади.

Шу муносабат билан аудиторлик текширувини режалаштириш жараёнида раҳбариятнинг фаолияти, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектлардаги назорат тизимининг ишлашини тахлил қилишга алоҳида эътибор қаратиш лозим.

«DORI-DARMON» АКда аудитни режалаштиришда кўпроқ раҳбариятнинг тажрибаси инobatга олинади ва бошқарув кўникмалари баҳоланади. Ушбу маълумотлар режалаштириш жараёнида ҳисобга олинади ва танлаб текшириш объектига таъсир этади. Қайд этиш лозимки, аудиторлик текширувини ўтказиш чоғида мазкур мезонлар қайта текширилади ва зарурат бўлса, аудит режаси ва дастурига тузатиш киритилади. Бу ўз навбатида, аудитор ишининг самарадорлиги ва кейинчалик ички аудит хизмати фаолиятига ҳам таъсир этади.

Америкалик олим Болт Г.Дж. таъкидлаганидек, «Аудитни режалаштириш аудиторлик текширувини самарали ва ўз вақтида ўтказишга қаратилган тадбирлар тизимидир. У аудитнинг стратегияси ва тактикаси ва аудиторлик текшируви ҳажмини белгилаш, аудитнинг умумий режасини тузиш, аудиторлик дастури, муайян аудиторлик амаллари ва усулларини ишлаб чиқишдан иборатдир»<sup>90</sup>.

Фикримизча, аудитни режалаштириш шундай ташкил этилиши керакки, текширув жараёнини танлаш бўйича инobatга олинган жами ҳаракатлар кўзланган мақсадга эришишга, яъни текширув ўтказиш аудиторлик амалларини амалга ошириш тури, ҳажми ва кетма-кетлигини белгилаб олиш стратегияси ва тактикасини тўғри танлашга олиб келиши керак.

«DORI-DARMON» АКда янги йил учун ички аудит режаси 20 декабрдан кечиктирмай ишлаб чиқилади ва тасдиқланади. Ички аудит режалаштирилаётганда қуйи ташкилотларнинг ҳар бири, ҳар бир жараён ва ҳар бир талабни мажбурий тарзда текшириш кўзда тутилади. Шунингдек, ҳар бир аудит бошланишидан олдин аудит дастури тузилади.

Шу билан бирга «DORI-DARMON» АКда аудит йиллик режа асосида олиб борилади, аммо режадан ташқари текширувлар ўтказиш эҳтимоли ҳам кўзда тутилган.

<sup>90</sup> Болт Г. Дж. Практическое руководство по управлению сбытом. - М.: Экономика, 2011.

Ички аудит ўтказиш учун компания ходимлари ичидан гуруҳ раҳбари, аудиторлар ва техник мутахассислар тайинланади. Гуруҳ раҳбари ва аудиторлар бошқарув раисининг шахсий таркиб бўйича бўйруғи билан тайинланади. Буйруқда гуруҳ раҳбари тайинланган муддат кўрсатилиши мумкин. Агар муддат кўрсатилмаган бўлса, у ҳолда гуруҳ раҳбари чекланмаган муддатга тайинланган ҳисобланади. Бу ҳолатда «DORI-DARMON» АК ички аудитори макomini бошқарув раисининг янги етакчи аудиторни тайинлаш тўғрисидаги бўйруғи имзоланганда ёки компаниядан ишдан бўшаганда йўқотади.

Техник мутахассислар етакчи аудиторнинг тавсиясига биноан зарур бўлган ҳолларда ҳар бир аудиторлик текшируви учун алоҳида тайинланади. Техник мутахассислар ички аудит ўтказиш тўғрисидаги бўйруқ асосида ишга тайинланади.

Фикримизча, аудит жадвали тузилаётганда аудиторлар ва техник мутахассисларни текширув объектлари бўйича тақсимлашда улар бошқа аудиторлар ва техник мутахассислар ишлаётган объектларни текшириш эҳтимоли истисно қилиниши лозим.

Таъкидлаш жоизки, ички аудит хизмати раҳбари қонун талабларига мувофиқ Кузатув кенгашига бўйсунуши лозим, демак ички аудит хизмати иш жадвали ва режаси Кузатув кенгаши томонидан тасдиқланиши керак.

Гуруҳ раҳбари ўз нуқтан назаридан келиб чиқиб, маълум бир объектда текширув ўтказиш бўйича гуруҳ тузади ва масъул шахсларни тайинлайди.


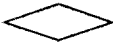
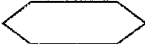

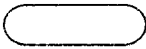

Фикримизча, аудиторлик текшируви ўтказилаётганда, қарорлар ҳар бир ички аудитнинг ваколатларидан келиб чиқиб қабул қилинади. Фикримизча «DORI-DARMON» АКда ички аудит қўйидаги схема бўйича амалга оширилиши лозим (4.2-расм).

Расмда келтирилган маълумотларга мувофиқ, Кузатув кенгаши билан ижро органининг ваколатларини бир-биридан ажратиш тавсия этилади. Бунда Кузатув кенгашининг функцияси кўрсатма бериш, демак ички аудит хизмати олдига қўйилган вазифалар ижро этилишини текшириш, ижро органининг функцияси эса бизнес оқимларига эришишдан иборат бўлиши лозим.

Ижро органининг функциялари ички аудит хизмати ишлаши ҳамда у ўз олдига қўйилган вазифаларини бажариши учун шарт-шароит яратишдан иборатдир.



**Бу ерда:**

Символ номи	Белгилар ва тўлдириш намуналари	Изох
Жараён		Ҳисоб-китоб амаллари ёки кетма-кетлик амаллари
Қарор		Шартларни текшириш
Модификациялаш		Циклнинг бошланиши
Кириш-хулоса		Кириш-хулоса умумий кўринишида
Бошланиши-туғаши		Алгоритмнинг бошланиши, якуни, дастурга кириш ва ундан чиқиш
Ҳужжат		Натижаларини нашр этиш

Алгоритмик ечимларга эга ички аудитда тузилмали дастурлаш доирасида 3 босқичли алгоритмлар жамланди: Тайёргарлик босқичи, бажариш босқичи, якуний босқичи.

Тайёргарлик босқичи ўз ичига қуйидагиларни олади: Етакчи аудитор томонидан «Аудит графигини ишлаб чиқиш» кўринишида бир қатор ҳаракатлар амалга оширилади ва қоғоз кўринишида чоп этилади. Кейин эса «Бўлинмаларнинг ҳужжатларини тартибга солишни ўрганиш» амалга оширилади, сўнгра «Аудит бўйича саволномани тайёрлаш» амалга оширилади, бу саволнома ҳам чоп этилиши ва қоғоз кўринишида такдим этилиши керак. Кейинги босқич «Аудит суҳбатларини ўтказиш» бўлиб, унда 3 ҳаракатни аудиторлар гуруҳи амалга ошириши мумкин, ўз навбатида, ушбу босқичнинг якуни сифатида «Аудит бўйича ҳисоботни тайёрлаш» амалга оширилади ва етакчи аудитор томонидан олиб борилади ва тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилади.

Бажариш босқичи ўз ичига қуйидагиларни олади: «Ҳа» ёки «Йўқ» шарти бўлганда давр «Баргараф этишга эҳтиёж йўқ»га бўлинади ва «Аудитни якунлаш» даври билан етакчи аудитор томонидан тугатилади. «Баргараф этишга эҳтиёж мавжуд» даврда 3 та ҳаракатдан иборат шартлар юзага келади, булар «Тузатишлар

киритиш тадбирларини белгилаш», раҳбар бошчилигида амалга оширилади, «Тузатиш киритувчи ва огоҳлантирувчи ҳаракатлар режаси» кесимида «Тадбирларни амалга ошириш» бўлинма раҳбари томонидан ижрочиларга (компетент ва масъул шахсларга) топширилади. «Номувофикликнинг бартараф этилишидаги текшириш» етакчи аудитор томонидан якуний босқичга ўтиш билан амалга оширилади.

Бунда (якуний босқичда) «Номувофиклик бартараф этилиши» ва «Номувофиклик бартараф этилмаганлиги» шарти бошланади. Биринчи шартда етакчи аудитор томонидан «Номувофиклик варағи ёпилганлиги» шарты «Аудитни якунлаш» билан тугатилади, иккинчи шартда эса шундай давр бошланадими, бунда иккинчи босқичдан ички аудит жараёни даврни тугатиш мақсадида «Номувофиклик бартараф этилиши» гача такрорланади.

Шу муносабат билан аудит режаси фаолият турлари ва жараёнларнинг мақоми ва аҳамиятини иноватга олган ҳолда ишлаб чиқилиши мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Ички аудит йиллик режасининг унинг регламенти шакли қуйидаги кўринишга эга бўлиши мумкин (4.3-жадвал).

4.3-жадвал

**«Ички аудитнинг йиллик режаси» ҳужжатининг шакли**

№	Объект (фаолият тури, жараён)	Соҳа		Текширув мезонлари	Текширув мақсади	Бош аудиторнинг ФИШ	Аудиторнинг г.ФИШ	Моддий- техник таъминот
		Қўйи таш- килот	Ой, хафта					

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Йиллик бюджет тузилаётганда аҳамиятли жиҳатларга алоҳида эътибор қаратиш лозим: рискли соҳалар, даромад, филиаллар фаолияти, реализация ва хоказо.

Фаолиятнинг асосий турлари компания муваффақияти кўзланган мақсадларга эришишга ҳал қилувчи таъсир кўрсатувчи жараёнлар, шунингдек, фаолиятнинг мураккаб турларига биринчи даражали эътибор қаратилиши лозим. Ушбу фаолият турлари ва жараёнларнинг муайян босқичда талаб даражасида бажарилмаслиги компания учун жиддий ҳавф тўғдириши мумкин.

Асосий жараёнлар сирасига кирадиган одатий жараёнларга қуйидагилар киреди:

- истеъмолчиларнинг талабларини ўрганиш;
- харидларни бошқариш;
- истеъмолчилар билан ўзаро алоқада бўлиш ва махсулотни сотиш;
- ходимларнинг касбий тайёргарлиги ва билимлари.

Асосий жараёнларни тартиблаштириш алоҳида жараёнларнинг бизнеснинг яқуний натижасига кўрсатадиган таъсирини иқтисодий баҳолаш орқали амалга оширилади.

Мураккаб жараёнлар бу шундай жараёнларки, уларни талаб даражасида ташкил этмаслик ёки уларга қўйиладиган талабларга роя этмаслик фаолият самарадорлигига жиддий хавф туғдиради. Бу жараёнлар зудлик билан тўғрилаш ёки олдини олиш тусига эга хатти-харакатлар тарзида аралашувни талаб этади ва улар доим алоҳида назорат остида бўлиши лозим. Ички хусусиятга эга турли сабаблар туфайли ҳар қандай бизнес-жараён мураккаб жараён тоифасига кириши мумкин.

Қуйида «Ички аудиторлик текшируви режаси» келтирилган (4.5-жадвал).

Агар корхона филиалларга эга бўлса, у ҳолда филиалларни текшириш режа-жадвали тузилади. Танлаб ўтказиладиган аудиторлик текшируви хисоботнинг муайян бўлими ёки бир турдаги операциялар гуруҳи доирасидаги барча элементларга аудиторлик амалларини қўллашни ўз ичига олади. Амаллар шундай қўлланиладики, ҳар бир элементнинг танланиш эҳтимоли катта бўлади. Танлаб текширув ўтказиш чоғида статистик ёки ностатистик ёндашувни қўллаш мумкин.

Таъкидлаш жоизки, режалаштириш жараёнида энг муҳими текширув қўламини инобатга олиш зарур, чунки маълумот ҳажми ички аудит хизмати ишига сезиларли таъсир кўрсатади, ички аудит хизмати аъзолари халқаро аудиторлик стандартлари талабларини қўллашлари лозим. Мазкур стандартлар объектларни танлаб олиш, рисклар ва муҳимлик даражасини камайтириш имконини беради.

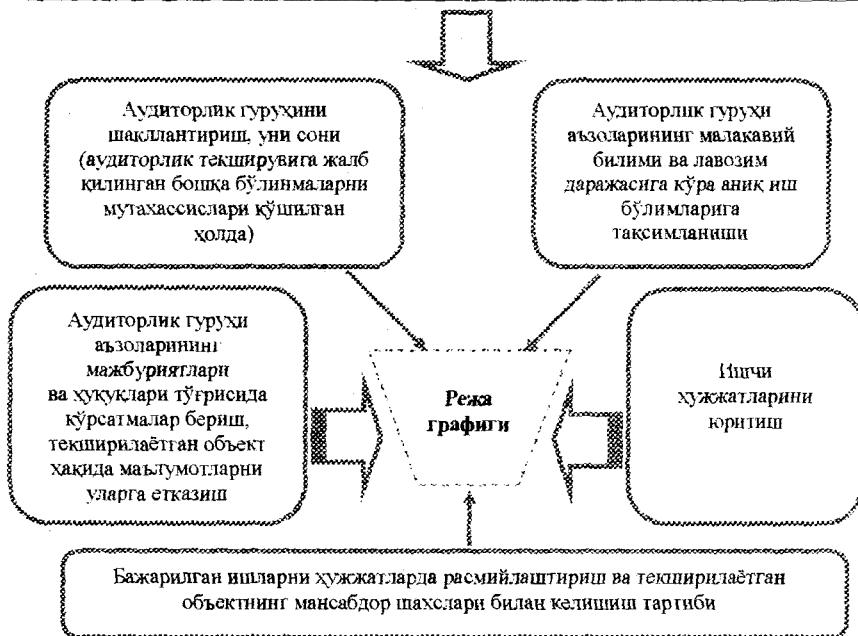
Халқаро аудиторлик стандартлари объектнинг танлаш қисмида «DORI-DARMON» АК мисолида рискларни баҳолаш ва муҳимликни очиб бериш мезонларини аниқлашда статистик ва ностатистик танлаш усулларини қўллашда тавсияларга эга.

Ички аудитда худди ташки аудитдаги каби хато қилиш, ички назорат воситалари нормал ишлашидан четга чиқишлар бўлиши, ҳисоб ёки ҳисобот бузилиши riskи мавжуддир.

4.5-жадвал

**«Ички аудит текшируви режаси» ҳужжати**

Аудиторлар	Режалаштириш	Аудиторлик амаллари	Ҳисоботларни шакллантириш	Жами, (соат)
Ички аудит хизмати раҳбари	X	X	X	X
Бош аудитор	X	X	X	X
Аудитор	X	X	X	X
Аудитор ёрдамчиси	X	X	X	X
Бошқа мутахассислар	X	X	X	X



**Мабна:** Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Risk auditorning tanlab olingan hujjatlarini tekshirish ma'lumotlariga asoslangan xulosasi barча hujjatlarга auditorlik tekshiruvі amallari qўllanganda olinadigan ma'lumot-

ларга асосланган хулосадан фарқ қилган ҳолда танлаб текшириш усули билан боғлиқ риск юзага келади.

Танлаб текшириш усулидан фойдаланиш билан боғлиқ қуйидаги икки турдаги риск мавжуд:

1) аудитор ички назорат воситалари rischi ҳақиқатда тахмин қилингандан кўра кам ва жиддий хато йўқ, деган хулосага келиши rischi.

Бу турдаги риск аудитнинг ишончлигига таъсир этади ва бундай вазиятда аудиторлик хулосаси нотўғри бўлиши эҳтимоли жуда каттадир.

2) аудитор ички назорат воситалари rischi ҳақиқатда тахмин қилингандан кўра катта (ички аудит воситалари тест қилинганда); аслида хато бўлмаган ҳолда, аудитор жиддий хатога йўл қўйилган, деган хулосага келиши rischi (асосий масала юзасидан аудиторлик текшируви амалларини бажаришда).

Бу турдаги рисклар аудитнинг самаралигига таъсир қилади, чунки қўшимча ишларни амалга ошириш заруратини келтириб чиқарадики, дастлабки хулосанинг нотўғрилигини исботлаш талаб этилади.

Ишонч даражаси аталмиш ходисалар бундай рискларга математик қўшимча бўлиб хизмат қилади; риск юкори бўлса, ишонч даражаси паст бўлади; риск ўртача бўлса, ишонч даражаси ҳам ўртача; риск паст бўлса, ишонч даражаси юкори бўлади.

Жадвалда келтирилган маълумотлар ўз ҳажми шаклланиши бўйича бир неча юзлаб операцияларни жамлаб олган бўлиб уларни қисқа вақт ичида текшириш мушкулдир. Шунинг учун юкориди айтиб ўтилганидек, танлама услубдан фойдаланган ҳолда аудит объектларини тўғри танлаш ва рискларни имкон даражасида камайтиришга эришиш мумкин.

Маҳсулотларни сотишдан шакланган маблағлар аслида бир неча юзлаб ракамлардан иборат. Шунинг учун аудиторлар уларнинг барчасини текшириш ўрнига танлаб олинган ҳисоботларни ўрганадилар. Ўз хулосаларини эса умумий моддаларга нисбатан берадилар.

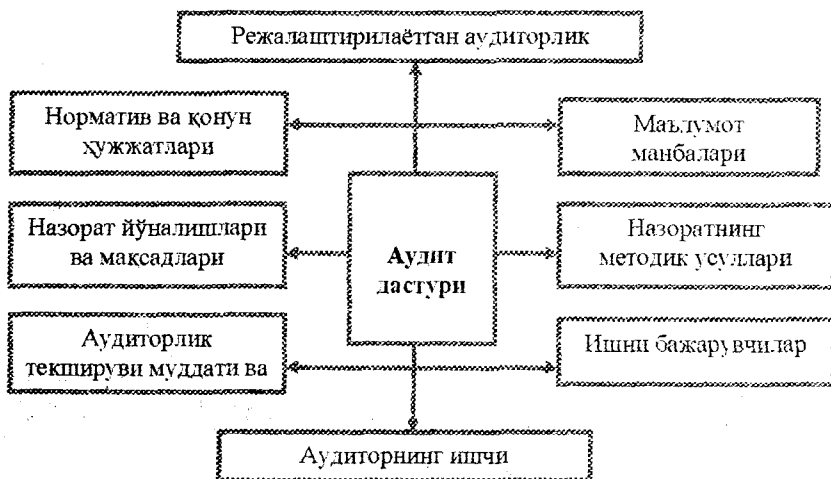
Танлаб олишнинг статистик услубиёти турли кўринишда бўлиши мумкин. Масалан, келтирилган счёт-фактуралар хар бешинчи, ўттизинчи ёки маълум бир қадамдан фойдаланган ҳолда танлаб олиниши мумкин.



Танлаб текшириш усулини қўллаш билан боғлиқ бўлмаган риск – танлаб олинган ҳужжатлар ҳажми (яъни текшириш учун танлаб олинган элементлар сони) билан боғлиқ бўлган сабаблардан бошқа ҳар қандай сабабларга кўра аудитор хато хулоса чиқаришига олиб келадиган омиллар оқибатидир.

Танлаб олинган элемент индивидуал элементлар бўлиб, улар ҳисобда акс эттирилади ва барча ҳужжатларнинг таркибий қисми ҳисобланади. Масалан, бир турдаги бирламчи ҳужжатлар, банкдаги ҳисоб рақамидан кўчирмаларга изох бўлувчи алоҳида ёзувлар, реализация бўйича счет-фактуралар ва дебиторларнинг шахсий ҳисоб рақамлари бўйича сальдо.

Режалаштириш жараёнидаги аҳамиятли босқич аудиторлик текшируви дастурини тайёрлашдир. Чунки, аудит дастури бу аудитда қўлланиладиган жами усул ва йўллар бўлиб, улар белгиланган шаклда ҳужжатлар асосида расмийлаштирилади. Мазкур аудиторлик текширувида қўлланиладиган аудиторлик амаллари рўйхатини ўз ичига олади, шунингдек, дастурда ушбу амаллар хусусияти, муддати, ҳажми ва муайян ижрочилари кўрсатилади (4.3-расм).



4.3-расм. Аудит дастури ва унинг таркибий элементлари  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Асосий масалалар юзасидан аудиторлик амаллари бухгалтерия хисобида айланмалар ва хисоблар бўйича сальдо тўғри акс этирилганини батафсил текширишни ўз ичига олади. Бундан ташқари, дастурда аудиторлик текширувининг умумий ва ҳар босқичдаги мақсадлари ифода этилиши мумкин. Аудит давомида аудиторлик текшируви бошланишига қадар тайёрланган дастурга ўзгартиришлар киритилиши мумкин. Бу одатда, белгиланган нормативларга риоя қилинганлигини текшириш натижалари билан боғлиқ, агар бу натижалар кутилганидан фарқ қилса, яъни: фаолият хусусиятидаги олдин маълум бўлмаган, аммо аудиторлик текшируви давомида юз берган ўзгаришлар билан; режалаштириш босқичида маълум бўлмаган, аммо аудиторлик текшируви давомида келиб чиққан муаммолар билан.

Ички аудит дастури аудит иштирокчилари учун ва улар ишларининг сифат назорати воситаларига нисбатан кенг камровли йўриқнома бўлиб хизмат қилади. Аудитор аудит дастурини ҳужжатлар билан расмийлаштириши зарур, у ички аудит ўтказилиши учун бўйруқнинг бир қисми ҳисобланади. Дастур билан бирга бир вақтда тўсатдан ўтказиладиган инвентаризация режаси ҳам ишлаб чиқилади. Аудиторлик текшируви дастури ўз ичига ишончли маълумотларни йиғиш учун зарур бўлган, ҳар бир амалларни атрофлича ёритиб берадиган барча аудиторлик амаллари рўйхатини олиши керак. Ички аудитни ўтказиш технологияси ўзида қўйидагиларни камраб олади: усуллар, иш режимлари, операциялар ва амаллар кетма-кетлиги. Улар айниқса, танлама усулда ўтказиладиган аудиторлик текширувида технологик жихатдан қарорларни қабул қилишда ўзаро боғлиқдир.

## **4.2 Ички аудитнинг текширув объектини танлаш**

Ички аудит услубиёти назарий умумлаштиришлар ва билиш принциплари, усуллари тизими билан тавсифланади. Бозор муносабатларига ўтиш даврида аудит усуллари корхонанинг молиявий-хўжалик фаолияти тизимли, комплекс ва органик ўзаро боғлиқликда ўрганилишини таъминлаши лозим. Мақсад корхона фаолиятига ҳолис баҳолаш ва хўжалик юритиш самарадорлигини ошириш захираларини ишга солиш, келажакда самарали бошқарув қарорлари қабул қилиш учун барча турдаги активларнинг бутлиги

сақланаётгани, иқтисодий самаралилиги, улардан мақсадга мувофиқ ва қонуний фойдаланилаётганлигини текширишдан иборат.

Иқтисодчи олим Н.П.Баришников таъкидлаганидек, «Аудитнинг методик усуллари деганда кўзланган мақсадларга эришиш имконини берадиган турли амаллар назарда тутилади»<sup>91</sup>.

Ички аудит усуллари самарали ва унумли бўлмоғи керак ҳамда аудит объекти ва мақсадидан келиб чиқиб, бу усуллар ичидан энг самаралиси танлаб олинади. Аудит объектлари йил бошида белгилаб олинади ва аудиторнинг олдига қўйилган вазифалардан келиб чиқиб ҳужжатлаштирилади.

Бозор муносабатлари шаклланиши шароитида аудиторлик текширувини ўтказиш методикаси ҳам ўзгаради. Хўжалик юритувчи субъектларнинг хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш, аудиторлик текшируви объекти тўғрисидаги маълумотларнинг асосий манбаи бўлган бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботлар билан ўзаро боғлиқлигига катта эътибор қаратилиши керак. Аудиторлик далилларини тўплаш учун ички аудит объектни ўрганишнинг умумилмий ва махсус усулларидан фойдаланилади. Умумилмий усуллар таҳлил ва синтез, индукция ва дедукция, таққослаш ва ўхшатиш, гипотеза ва тажрибаларни ўз ичига олади. Аудитда умумилмий усуллардан фойдаланиш оммавий хусусиятга эга – улар фақат объектлар ва билиш жараёни шарт-шароитларига қараб модификация қилинади, моҳиятини сақлаб қолган ҳолда ўзига хос хусусиятлар касб этади.

Аудит усулларидан фойдаланиш амалиётини ўрганиш борасидаги хорижий тажриба аудит усулларини таснифлаш имконини беради (4.4-расм).

Тадқиқотлар шундан далолат бермоқдаки, маълумот манбаи, усуллардан умуман бозор иқтисодиётида ёки айрим соҳаларда (умумий ва хусусий) фойдаланиш даражаси, хўжалик юрйтиш тури ва хўжалик ҳисобидаги муносабатлар намоён бўлиши шаклларига қараб усулларнинг моҳияти ўзгариши мумкин.

Аудит усуллари шунингдек, ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларини текшириш учун қўлланилаётган тартибни ҳисобга олиш шаклига ҳам боғлиқ.

Аудит жараёни кетма-кет кечадиган бир қатор босқичларни ўз ичига олади, шундай экан ана шу босқичлардан келиб чиққан ҳолда аудит усулларини ажратиш мумкин. «DORI-DARMON» АКда

<sup>91</sup>Баришников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. - Москва, 2012 г.

аудитга тайёргарлик кўриш босқичида режалаштиришнинг тармокли эканлигидан келиб чиққан ҳолда аудит жараёнида юқорида санаб ўтилган усуллардан аудитни якунлаш вақтида ҳисобот тайёрлаш, жараёнида эса қуйидаги маълумотни қайта ишлаш усулларидан фойдаланилади.



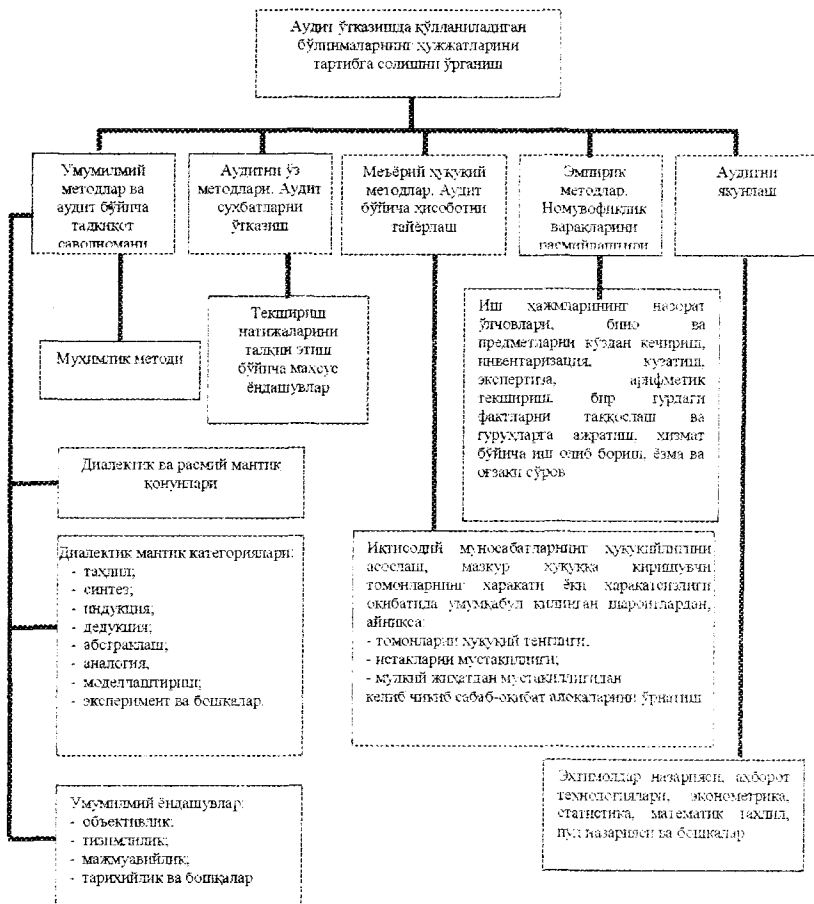
4.4-расм. Аудиторлик текширувларини ҳужжатлаштириш ва амалга ошириш босқичлари  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Иқтисодий адабиётларни ўрганиш натижасида аудиторлик текширувларини ўтказиш усуллари масаласи юзасидан ягона ёндашув мавжуд эмаслигини кўрсатади. Фикримизча, бунинг иккита сабаби бўлиб, ушбу сабаблар келишмовчиликларни келтириб чиқармоқда. Биринчидан – айрим усулларнинг ҳаддан зиёд деталлаштирилиши, иккинчиси эса аудит усулларининг назорат хатти-ҳаракатларига тенглаштирилишидир<sup>92</sup>.

Шу билан бирга, бугунги кунда, ҳўжалик юритувчи субъектларнинг диверсификацияси ва децентрализацияси ортиб бориши ҳамда бошқарувнинг ташкилий тузилмалари мураккаблашиб бориши туфайли аудитнинг турли усулларидан аралаш фойдаланишга

<sup>92</sup>Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. – М., 2008.

асосланган текширувларнинг роли ортиб бормоқда. Ҳозирда методик усуллар асосини қуйидагилар ташкил этади 4.5-расм:



4.5-расм. Ички аудит усулларини таснифлаш чизмаси. Муаллиф томонидан тузилган.

4.5-расмдан кўринимокдаки, аудитда фойдаланиладиган барча усулларни қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин:

1. Умумий методлар ва тадқиқот бўйича ёндашувлар.
2. Аудитнинг ўз методлари.
3. Меъёрий-ҳуқуқий методлар.
4. Эмпирик методлар.

## 5. Бошқа фанлар методлар.

Фикримизча, замонавий шарт-шароитда «DORI-DARMON» АКда филиаллар сони ва ҳажмини инобатга олган ҳолда ҳужжатлар ва бухгалтерия ёзувларини текширишнинг танлама усулидан фойдаланиш мақсадга мувофиқ. Чунки ялпи текширувга нисбатан танлаб ўтказиш услубидан фойдаланган ҳолда олиб бориш текширувнинг бир қатор афзалликлари бор: текширув тезроқ кечади; ялпи текширув ўтказиш имконияти бўлмаган шароитда қўллаш мумкин; аудит дастурини сезиларли даражада кенгайтириш имконияти мавжуд; аудиторлик далилларининг сифати ошиши; ялпи текширувлар натижаларини танлаб назорат қилиш; аудитнинг арзонлашиши ушбу сабаблардан айримларидир. Бундай усулдан асосий иш хўжалик юритувчи субъектнинг балансини текширишда фойдаланилади.

Мазкур таҳлил аудит объектида танлаб текширув ўтказиш манбаи бўлиши мумкин. Аудит нуқтаи назаридан «DORI-DARMON» АК балансининг аҳамиятли кўрсаткичлари ёки йирик филиал ва бўлимларнинг кўрсаткичлари танлаб олиниши мумкин. Таъкидлаш жоизки, филиалларнинг ҳажми ва фаолиятидан қатъи назар ички аудит хизмати режасига текширув жадвали киритилади.

Шу муносабат билан, аудиторлик текшируви самарадорлигини ошириш мақсадида танлама текширув ўтказиш усулидан фойдаланиш тавсия этилади, чунки бунда филиаллар ёки объектларни текшириш учун кўпроқ вақт ажратишга эришиш мумкин. Бундай вазиятда статистик моделдан фойдаланиш муҳим аҳамият касб этади.

Бунда танлашнинг эксперт тартибидан фаркли ўлароқ хорижий амалиётда ва аудитнинг халқаро стандартлари тавсияларида математик статистиканинг танлаш усули кенг тарқалган. «Бу усул танлаб ўтказилган қузатув маълумотлари асосида жами объектни ўрганишдан иборат. Математик статистиканинг танлаш усулини қўллашнинг асосий шarti танлаш бирлигини тўғри аниқлаш, танлашнинг репрезентативлиги, аудиторлик риски ва танлаш натижаларини ҳаққоний баҳолашдир»<sup>93</sup>. Тақсимот қонунларини билиш танлаш ҳажмини асослироқ аниқлаш имконини беради ва назорат натижалари ишончлилигини оширади. Назорат қилинадиган кўрсаткичлар рўйхати хўжалик юритувчи субъектларнинг

---

<sup>93</sup> Каплан Роберт С., Нормон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес». 2012 г. – 275 с.

ўзига хос хусусиятлари, ҳисоб юритиш ишларининг автоматлаштирилганлиги даражасига қараб ҳар бир муайян ҳолатда алоҳида аниқланиши керак. Аудиторлик текширувини олиб боришнинг ушбу тури мамлакатимиз аудиторларининг илмий ишларида эътироф этилиши ва кенг тарқалиши лозим, деб ўйлаймиз.

«DORI-DARMON» АКнинг ҳисоб регистрлари ва бухгалтерия ҳисоби счётларида, молиявий ҳисоботларида акс эттирилган ички аудит услубиёти объектларни ўрганишнинг умумилмий фалсафий ва муайян илмий-амалий усулларига асосланган.

Таҳлил объектни тадқиқ қилишнинг шундай усулики, у объектни амалда таркибий қисмларга ажратишдан иборат бўлиб, бунда қисмларнинг ҳар бири алоҳида, аммо ягона бутун объект доирасида таҳлил қилинади. Хусусан, кўрилган қопланмаган зарар миқдорини бухгалтерия ҳисоби объектнинг турли сабабларга кўра чиқиб кетиши билан бўлган фаолият турлари ва сегментлари, ишлаб чиқариладиган маҳсулот ассортименти кесимида ўрганиш лозим.

Фикримизча, индукция усулларида фойдаланиш «DORI-DARMON» АКга молиявий аҳволнинг айрим таркибий қисмларини ўрганиш асосида тегишли хулоса чиқариш имконини беради. Хусусан, олинган даромад сабабларини устав фаолиятининг тур ва сегментлари кесимида ўрганиш лозим. Бу эса фаолиятни муфассал ўрганиш ва аудитни самаралироқ ўтказиш имконини беради.

Дедукция усули қўлланилганда объект тўлиқ ўрганилади, аммо ички аудитнинг хулосалари тегишли ҳисоб-китоблар ва тадқиқот объектнинг таркибий қисмларини танлама текширувдан ўтказиш натижалари билан тасдиқланиши лозим.

Ўхшатиш (аналогия) – илмий тадқиқот усули бўлиб, бу усул ёрдамида бир объект бошқа объектлар билан ўхшашлиги асосида ўрганилади. Мазкур усул турли объектларнинг айрим жиҳатларини ўхшаш бўлишига асосланади ва моделлаштиришнинг асосини ташкил этади.

«DORI-DARMON» АКда моделлаштириш усули жуда кенг тарқалган бўлиб, бу усул объектни алмаштиришга асосланган. Модель конда кўринишида келтирилган бўлиб, қўйидаги элементларни ўз ичига олган:

- тадқиқот объекти;
- маълумот манбаи;
- тадқиқотнинг методик усуллари;

• ички аудит натижаларини умумлаштириш ва амалга ошириш.

Бошқа сўз билан айтганда, моделлаштиришнинг моҳияти шундан иборатки, бунда текширув объекти атмаштирилади. Ички аудит хизмати ҳисоботларида аудит объектлари хўжалик юритувчи субъектларнинг филиаллари ҳисобланган ва филиалларнинг ҳажмига кўра текширув ўтказиш вақти ўзгартирилган.

Ўрганилган барча ҳисоботлар учун маълумот манбаи бўлиб, асосан, объектда текширув ўтказиш масаласи билан боғлиқ бўлган ички ҳужжатлар хизмат қилган. Тадқиқотнинг методологик усуллари, шунингдек, умумлаштирилган натижалар ҳажм жиҳатдан текширув объектига ўхшаш бўлган объект кўрсаткичларидан сезиларли фарқ этган.

Текширув ўтказишга ёндашув ялпи текширув принципларига мувофиқ амалга оширилган. Шу муносабат билан текширувга кўп вақт сарфланган, бу эса ички аудит хизмати иши самарадорлигига таъсир қилган.

Ўйлаймизки, режалаштиришда аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари тавсияларига риоя қилиш ва муҳимлик мезонини қўллаш фаолият самарадорлиги ошишига хизмат қилади.

Мазкур вазиятда муҳимлик мезони сифатида харажатлар моддасининг қиймати ёки «DORI-DARMON» АК фаолияти билан боғлиқ энг рискли операциялардан фойдаланиш мумкин. Масалан, даромадни тўлиқ ҳисобга олиш масалалари, дорихоналар расталари ва омборларда дори-дармонлар мавжудлиги тўғрисидаги маълумот тўлиқлиги ва ҳаққонийлиги.

Муҳимликнинг маълум чегараси текширув объектини танлаб олишга таъсир этади. Фикримизча, танлаб текшириш мезонларини тўғри белгилаш текширув ўтказиш вақтига ва охир-оқибат аудит натижасига таъсир этади.

Ички аудитни ўтказишнинг усулларидан бири танлама усул бўлиб, унда тестларни ўтказишдан фойдаланиш мумкин. Бу усулнинг афзал томонлари:

- текширилаётган ҳужжатлар ҳажми катта бўлган вазиятда қўллаш имкони бўлган ягона усулдир;

- ички текширувларни ўтказишга сарфланадиган маблағни кескин қисқартиради;

- ички аудит ўтказиш муддатини сезиларли даражада қисқартириш имконини беради.



Бирок, фикримизча, ушбу усулдан фойдаланишнинг ҳам баъзи камчиликлари мавжуд. Масалан, танлама усулда назорат килинганда олинган натижаларда бирмунча хатоликлар бўлади, сабаби танлама кузатув ўтказилганда зарур параметрларнинг қиймати аниқ бўлмайди. Айрим шароитда танлашдаги хатоликлар объектив ўлчовга эга, ammo уларни тузатиш мумкин. Бунинг учун мос эҳтимоллилик даражаси билан боғлаш керак.

Текширув жараёнида ички аудитор, асосан, текширилаётган объектларнинг қиймат хусусиятлари билан ишлайди. Шундай экан у объектнинг хусусиятига қараб қуйидаги усуллардан фойдаланади:

- стандарт танлаш усуллари;
- танлов асосида махсус назорат усуллари.

Стандарт усуллар маълумотни тўплаш усулига қараб икки гуруҳга бирлаштирилган:

- репрезентатив танлаш;
- норепрезентатив танлаш.

Маълумотлар маълум шартларга риоя қилинган ҳолда танлаб олинганда репрезентатив ҳисобланади. Бу шартларнинг энг асосийси – текширилаётган жами ҳажм таркибидаги ҳар бир бирликнинг танлаб олиниши имконияти тенг бўлишидир. Бу ҳолда танлама тест ўтказиш жараёнида олинган маълумот бирор жиддий хатоликсиз текширилаётган жами ҳажмга татбиқ этилиши мумкин.

Репрезентатив танловнинг махсус усули монетар танлов усули бўлиб, ундан фақат аудитда фойдаланилади. Унинг моҳияти шундаки, текширувчи диққатини қиймат тавсифлари юқорилик бўлган ҳужжатларга қаратади. Қанча кўп танлаб олинса, ҳужжатнинг ушбу танловга тушиш эҳтимоли шунча катта бўлади. Мазкур усулда қиймат ўлчовида катта хатоликни ўтказиб юбориш rischi шунча кам бўлади. Бундан ташқари, монетар танлов тест қилинаётган жами ҳажмни оширмаган ҳолда уни қиймат жиҳатдан кенгрок камраб олади.

Норепрезентатив танлов ички аудиторнинг субъектив фикр-мулоҳазалари асосида амалга оширилади. Қуйидагилар танлов учун асос бўлади:

- ҳужжатлар ёки манбаларнинг «гумонлилиги» борасида аудиторнинг интуицияси;
- ички текширувлар ўтказиш бўйича амалий тажриба;
- четдан олинган қўшимча маълумот;

- танлаб олинган ҳужжатлар текшириладиган жами ҳажмга кўп жиҳатдан хос эканлиги борасида ички аудиторнинг таҳмини;
- ички аудитор қиймат жиҳатдан йирикроқ ҳужжатларни текширишга мойинлиги.

Мамлакатимиз амалиётида, шунингдек, «DORI-DARMON» АКда ички аудит хизмати асосан, йўналтирилган танлама усулини қўллайди. Чунки қўллаш осон ва фойдаланиладиган мажмуаси эса бухгалтерия ҳисоби чегарасидан чиқмайди. Аммо, бу усулдан фойдаланилганда, натижа чекланган бўлади ва шу сабабли натижани текшириладиган жами ҳажмга татбиқ этиб бўлмайди. Бундан ташқари, бундай танловни амалга ошириш учун аудитор бир қатор статистик ҳисоб-китоблар ва танлама назорат қилиш усули билан таниш бўлиши лозим. Катта ҳажмдаги маълумот текширилганда репрезентатив танлаш усулини қўллаш энг самарали ҳисобланади.

Автоматлаштирилган аудит усуллари аудиторлик амаллари самарадорлигини оширади. Маълумотларни қайта ишлаш муҳитининг ўзгариши аудит усулларига катта таъсир қилиб, янги усул ва амаллар (имитация, параллел моделлаштириш, маълумотларни қайта форматлаш ва ҳоказо) пайдо бўлишига олиб келади. Шу муносабат билан аудиторлар гуруҳи раҳбари маълумотларни компьютер ёрдамида қайта ишлашнинг аудит текширувига таъсирини баҳолаш, ҳисоб юритиш учун ҳисоблаш техникасидан фойдаланиш шароитида аудит шакли ва усуллари аниқлаш, статистика ва имитация маълумотлари билан ишлаш, дастурларни таҳлил қилиш, аудиторлик амалларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун, фикримизча, тегишли мутахассисларни жалб қилиши лозим. Мутахассисларнинг ишини назорат қилиш ва мувофиқлаштириш, компьютер тизимида назорат самарасизлиги рискин баҳолаш учун аудиторлик текшируви раҳбари компьютер технологияларини билиши лозим, чунки бу аудиторлик текшируви мақсадларига эришиш учун ҳал қилувчи аҳамиятга эга ҳисобланади.

Аудитор аудиторлик амалларини амалга ошириш учун назорат маълумотлари, операцион маълумотларни қайта кўриб чиқиш ёки қўлланиладиган дастурларни кодлаштиришни текшириш каби автоматлашган усуллардан фойдаланади. Бундан ташқари, сўров юбориш ва шарҳлаш амалларини амалга ошириш орқали текширувни ҳужжатлаштириш мақсадга мувофиқ бўлади.

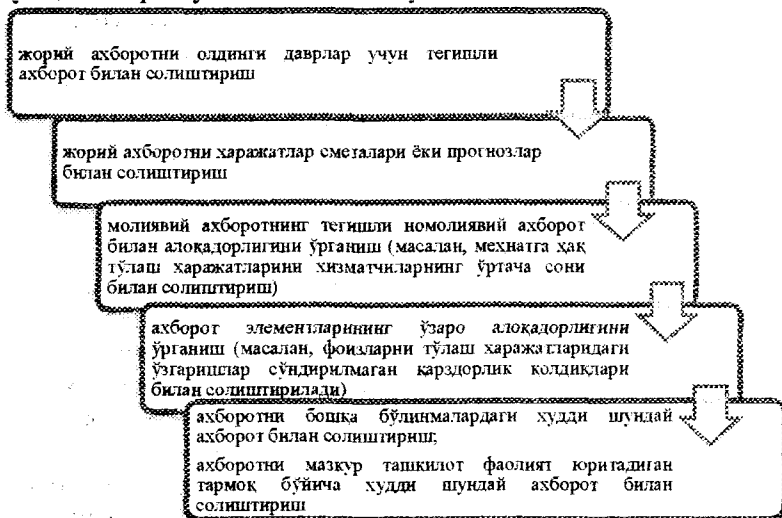
Маълумотларни қайта ишлаш учун аудиторлик дастурий таъминотларидан фойдаланиш аудиторлик текширувининг самара-

дорлиги ва амалийлигини оширади. Дастурий таъминот пакетли ва мақсадли дастурлар; шунингдек, фойдаланиш дастурларидан иборат бўлиши мумкин:

### 4.3 Текширув амалларини такомиллаштириш ва хужжатлаштириш йўллари

Аудитнинг асосий босқичи ахборотни ўрганиш ва баҳолашдир. Ахборотни ўрганишнинг асосий воситаси эса тахлилий амаллар бўлиб, улар ахборотни муҳимлик бўйича текшириш усулидан иборат. Тахлилий амаллар молиявий ва номолиявий ахборотнинг ўзаро алоқадорлигини ўрганиш ва таққослаш асосида амалга оширилади. Улар ноодатий битимлар ва ҳодисалар, хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятидаги ўзгаришлар, самарасизлик, норентабеллик, хатолар, меъёрлардан четга чиқишлар ёки ғайриқонуний хатти-ҳаракатларни аниқлаш имконини беради. Аудиторлик текшируви жараёнида бу амаллар ички аудиторларни аудит доирасида тўпланган ахборотни баҳолашнинг оқилона ва самарали воситалари билан таъминлайди. Бунда ички аудитор ахборотни режа бўйича мўлжалланган мезон ва текширувлар давомида аниқ кутилаётган кўрсаткичлар билан солиштиради.

Тахлилий амаллар аудиторлик текшируви жараёнида қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:



Таҳлилий амаллар пул маблағлари, моддий қийматликлар, коэффициентлар ёки фойзаларни ўрганиш асосида бажарилиши мумкин.

Санаб ўтишган аудит амаллари ички аудиторларга кейинчалик кўшимча текширувларга зарурат келтириб чиқарадиган вазиятларни аниқлашда ёрдам беради. Бундан ташқари, таҳлилий амаллардан аудиторлик текширувларини режалаштириш босқичида аудит натижаларини тасдиқловчи ахборотни текшириш ва баҳолаш учун фойдаланиш мумкин. Уларни танлашда ички аудиторлар текшириладиган участканинг муҳимлиги, ички назорат тизимининг етарлиги, ишончли молиявий ахборотнинг мавжуд, таҳлилий амаллар натижаларини баҳоратлашнинг аниқлиги, текшириладиган корхона фаолият юритаётган тармоқ бўйича ахборотнинг мавжудлиги ва таққосланиши мумкинлиги, аудит амаллари аудиторлик текшируви натижалари тасдиқлашнинг аниқлик даражаси каби омилларни ҳисобга олиши лозим<sup>94</sup>.

Таҳлилий амалларни ўтказиш тартиби аниқ масалани текшириш учун уларни танлашга асосланади. Қўйидаги босқичлардан келиб чиқиб, таҳлилий амалларни шакллантиришнинг умумий тамойилларини ажратиш мумкин:



Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Таҳлилий амаллар тури уларни ўтказиш мақсадлари, ахборотни олиш ва солиштириш имкониятлари, аудиторнинг қай даражада профессионал фикр юритишига боғлиқ.

Таҳлилий амалларни қўллаш аудит сифатини ошириш ва уни ўтказишга умумий харажатларни қисқартиришга имкон беради.

Чет эл олимларининг тадқиқотлари далолат бермоқдаки, таҳлилий амаллар 27,1 фоиз хатоликларни аниқлашда, 18,5 фоиз прогнозлаш ва баҳс-мунозараларда, жами 45,6 фоиз хатоларни аниқлашда ёрдам беради.

<sup>94</sup> Васильева Н. В. Стандарты и методы внутреннего аудита // AccountingReport, 2003, март/апрель

Аудит амалиётини ўрганиш асосида аудит жараёнида қўлланиладиган таҳлилий амалларнинг қуйида кўрсатилган ташкилий моделини тавсия этиш мумкин (4.6-расм).

### Таҳлилий амалларнинг мақсади

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ва мулкый ҳолати билан танишиш	Хўжалик юритувчи субъектни истисқоблда фаолият кўрсата олишини баҳолаш	Молиявий ҳисоботдаги хатоликлар эҳтимолини аниқлаш	Батафсил аудиторлик текширувини қисқартриш	Ҳисоб объектлари ва аниқ бўлимларни таҳлил қилиш
----------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------	--------------------------------------------	--------------------------------------------------

### Маълумот манбалари

Ҳисобот даври ва аввалги йиллар молиявий ҳисоботлари	Молиявий фаолиятни чизма ва истисқобллари	Тармоққа оид статистик маълумотлар	Жорий бухгалтерия ҳисоби маълумотлари	Молияга оид бўлмаган маълумотлар
------------------------------------------------------	-------------------------------------------	------------------------------------	---------------------------------------	----------------------------------

### Таҳлилий амаллардан фойдаланиш босқичларни

Аудитни режалаштириш босқичида	Аудитни ўтказиш жараёнида	Аудитни якунлаш босқичида молиявий кўрсаткичларни умумлаштириш
--------------------------------	---------------------------	----------------------------------------------------------------

### Таҳлилий амалларнинг турлари

Молиявий ва молиявий бўлмаган маълумотларни таққослаш	Молиявий ҳисоботнинг смета (режа) кўрсаткичлари билан таққослаш	Ҳисобот ва аввалги даврларнинг турли моддалари ўртасидаги таққослашни баҳолаш	Турли даврлар бўйича счётлардаги қолдиқларни таққослаш	Аудитор томонидан аниқланадиган ва қўтилаётган натижалар билан маълумотларни таққослаш
-------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------

### Таҳлилий амаллар натижасида олинadиган маълумотлар

Батафсил аналитик таҳлил	Умумлаштириладиган молиявий коэффициентлар	Банкрот бўлиш эҳтимоли модели	Молиявий ҳолат кўрсаткичлари	Алоҳида объектлари ҳисоби ёки молиявий маълумотларнинг йилиндиси тўғрисида маълумотлар
--------------------------	--------------------------------------------	-------------------------------	------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------

4.6-расм. Аудит жараёнида амалга ошириладиган таҳлилий амалларларнинг ташкилий модели  
Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

4.6-расмдаги кўрсаткичлар умумлаштирилган бўлиб, ундан ҳар қандай ички аудит хизматида фойдаланиш мумкин. Мазкур босқичда улардан бирортасини аниқ танлаш ёки қўшимча кўрсаткичларни тўплашда тармоқ фаолиятининг йўналишлари хусусиятларини ҳисобга олиш керак. Таҳлилий амаллар бошқа аудиторлик амалларини қўллаш натижалари билан тасдиқланиши мумкин.

Аудиторлик далилларини олиш манбалари бўлиб бирламчи ҳужжатлар, бухгалтерия ҳисоби регистрлари, молия-ҳўжалик фаолиятини таҳлил қилиш натижалари, инвентарлаш материаллари, бухгалтерия ҳисоботи хизмат қилиши мумкин. Агар аудитор турли манбалардан олинган далиллардан уларни тақдим этишнинг турли шаклларида фойдаланса, у ҳолда аудиторлик таваккалчилиги камаяди. Энг ишончли далиллар мустақил манбалар (учинчи шахслардан), мустақил таҳлил ва ёзма шаклда олинади.

Ахборот ўринли бўлиши, аудиторлик текшируви жараёнида аниқланган далиллар ва ишлаб чиқилган тавсияларни тасдиқлаши, шунингдек, аудит мақсадларига мос келиши керак. Ахборот корхона учун фойдали бўлиши ҳамда унга аудиторлик текшируви вазифаларини бажаришда ёрдам бериши ҳам зарур.

«DORI-DARMON» АК да ахборотни тўплаш, таҳлил қилиш, талқин қилиш ва ҳужжатлаштириш жараёни доим назорат остида бўлиши керак. Бу аудиторнинг ҳолислиги ва аудит вазифисининг бажарилиши етарлича ишонч ҳосил қилиш мақсадини кўзлайди. Ахборот муайян талабларга жавоб бериши, ишончли, аниқ, далилларга асосланган, ҳаққоний, такқосланадиган ва ўз вақтида олинган бўлиши зарур.

Аудит сифатига таъсир кўрсатадиган муҳим шарт – ахборотни тўплаш ҳажми ва ишчи аудит ҳужжатларининг бўлишидир. Ишчи аудит ҳужжатлари, одатда, ҳисоботда баён қилинган далилларни асослашга; аудитни режалаштириш, олиб бориш ва текширишда ёрдам беришга; аудитнинг мақсадларига эришилганини ҳужжатлар билан тасдиқлашга; учинчи тараф томонидан ўтказиладиган текширувларни енгиллаштиришга; аудит дастурининг бажарилиши сифатини тасдиқлашга; фирибгарлик ҳолларини исботлаш, суд жараёнларини таъминлашга, ички аудит бўлими ходимларининг малакасини оширишда ёрдам беришга хизмат қилади.

Бу ҳужжатларда олинган ахборот ва ўтказилган таҳлиллар қайд этилади. Шунингдек, улар аудиторлик текшируви жараёнида

аниқланган, хулосага қўшиладиган далиллар ва тавсияларни тасдиқлаш учун асос бўлади.

Шу муносабат билан таъкидлаш жоизки, аудиторнинг ишчи ҳужжатлари – бу тегишли тарзда ҳисобга олинган, аудитни тайёрлаш даврида қўлга киритилган, аудит давомида аниқланган ҳамда яқка тартибдаги режаларда, кундаликларда, иш дафтарларида ва бошқа ҳужжатларда акс эттирилган аудиторлик маълумотларидир. Ишчи ҳужжатларга қуйидагилар киради: аудитни ўтказиш режалари ва дастурлари; фойдаланилган аудиторлик амаллари ва уларнинг натижалари баёни; мансабдор шахсларнинг тушунтиришлари ва изоҳлари; бухгалтерия ва бошқа молиявий ҳужжатлар нусхалари; ички назорат тизими ва бухгалтерия ҳисоби тизимининг таърифи; аудиторлик хизматининг тахлилий ҳужжатлари; мансабдор шахслар билан ёзишмалар нусхалари ва тасдиқлов хатлари; назорат анкеталари, блок-чизмалар, назорат варақлари ва воқеалар хроникаси баёни; ҳўжалик юритувчи субъектлар ҳақида маълумотлар; муҳим шартномалар ва келишувлар нусхалари; ишлаб чиқариш ва ҳисоб-молия сиёсати ҳақида ахборот; бухгалтерия ҳисоби сўётлари бўйича оборотлар ва қолдиқлар тахлили.

Ушбу ишчи ҳужжатлари аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларида очиб берилган ва миллий стандартлар ишчи ҳужжатларни тузишда қўлланма сифатида фойдаланилади.

Иқтисодчи олим С.Б. Ярославцевнинг таъкидлашича, стандартлар фақат «аудиторлик фаолиятини амалга оширишга умумий ёндашувларни белгилаб беради. Ички аудит хизмати ички методикаларининг турли-туманлиги аудиторлик амалиётини стандартлаш ва мослашувчанлиги ўртасида макбул балансни аниқлаш вазифасини қийинлаштиради»<sup>95</sup>.

Мазкур масала бўйича ўз нуқтаи назарини иқтисодчи олимлар Е.М. Мерзликina ва Ю.П. Никольская қуйидагича баён қиладилар: «ишчи ҳужжатларни шакллантириш ва ҳар бир аниқ текширув жараёнида аудиторлик амаллари натижаларини сақловчи ҳужжатларнинг турли намунавий шаклларида фойдаланиш учун ягона стандартларни ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқдир»<sup>96</sup>.

<sup>95</sup> Ярославцев С.Б. Развитие методических основ стандартизации деятельности аудиторских организаций [Электронный ресурс].

URL: <http://www.dissercat.com/content/razvitie-metodicheskikh-osnov-standartizatsii-deyatelnosti-auditorskikh-organizatsii>.

<sup>96</sup> Мерзликina Е.М. Аудит [Текст]: Учебник /Е.М. Мерзликina, Ю.П. Никольская..М.: ИНФРА-М. 2009. 368 с.

Бизнинг фикримизча, ишчи ҳужжатларни тайёрлаш ва текшириш самарадорлигини ошириш мақсадида ички аудит хизматида ҳужжатларнинг намунавий шакллари (бланклар, саволномалар, намунавий хатлар ва мурожаатлар ва ҳ.к.) ишлаб чиқиш керак. Бундай стандартлаштириш ходимларга топширилган ишни бажаришни енгиллаштиради ва бир вақтнинг ўзида улар бажарадиган ишлар натижаларини назорат қилиш имконини беради.

Бугунги кунда биз ўрганаётган тадқиқот объекти - «DORI-DARMON» АКда ишчи ҳужжатлар шакллари аудиторлик хизмати томонидан мустақил ишлаб чиқилмоқда. Айти пайтда, ишчи ҳужжатлар етарлича тўлиқ бўлиши, ундаги ахборотлар батафсил ва ўз вақтида, яъни, аудитни бошлашдан олдин, аудит давомида ва аудит тугагандан кейин фойдаланишимкониятлари жорий қилиниши лозим. Шундагина улар аудиторлик хулосасини бериш пайтига тайёр бўлади. Ишчи ҳужжатлар ички аудит хизматининг мулки бўлиб, унинг архиви ички аудит бўлимида сақланиши, ундан фақат ваколатли шахслар фойдаланиши зарур.

Ички аудит ўз моҳиятига кўра ҳужжатлаштирилган текширувлар бўлиб, у албатта ҳужжатлар билан тасдиқланиши ва олинган ахборот ишчи аудит ҳужжатларида акс эттирилишини тақозо этади. Уларга қуйидагилар киради:

- аудитни ўтказиш режалари ва дастурлари;
- бўлинма ходимларининг текширув моҳиятидан келиб чиқадиган масалалар бўйича тушунтиришлари, изоҳлари ва аризалари;
- бўлинманинг хўжалик операциялари хақида гувоҳлик берувчи бирламчи ҳужжатлари нусхалари, объектлар фотосуратлари, даълолатномалар, маълумотномалар, баённомалар, хатлов рўйхатлари ва бўлинма ходимлари ҳамда текширувда иштирок этишга жалб қилинган бошқа ходимлар билан бирга тузилган, текширув даълолатномасида исбот сифатида хизмат қиладиган бошқа ҳужжатлар;
- бухгалтерия ҳисоби регистрлари;
- инвентаризациялар натижалари;
- бухгалтерия ҳисоботи;
- оператив ва омборхона ҳисобини ўрганиш ва баҳолаш хақидаги ёзувлар, сўровномалар, ҳужжатлар айланмаси чизмалари ва бошқалар;



- бўлинманинг ҳақиқий кўрсаткичларини ишлаб чиқиш-молиявий таҳлил қилиш;
- аудитор ўзи бажармаган, аммо унинг назорати остида амалга оширилган ишлар ҳақидаги материаллар;
- қарама-қарши текширувлар ҳужжатлари ва мазкур бўлинма ходимлари бўлмаган шахслар тушунтиришлари;
- бухгалтерия, ички хўжалик ва оператив ҳисоботлар нусхалари.

Текширувни олиб бораётган аудитор ушбу жараёндаги юзага келган ҳисоботларга илова қилинадиган ички аудит ишчи ҳужжатлари рўйхатини белгилайди. Бу ҳужжатларга асосий талаб – унинг ишончлилиги ҳамда текширув материалларидан келиб чиқадиган хулоса ва таклифларни асослаш учун аҳамиятлилигидир. Шунинг учун далилларни танлашда чекловлар қўйилмайди.

Энг қимматли ҳужжатлар бўлиб ички аудитор томонидан бевосита хўжалик операцияларини ўрганиш натижасида олинган аудиторлик далиллари ҳисобланади. Далиллар аудитор томонидан яратиладиган шахсий бирламчи ҳужжатлар, масалан, жадваллар, ҳисоб-китоблар ва ҳ.к.да умумлаштирилади. Улар тўпланган ахборотнинг махсус маълумоти бўлмаган хўжалик юритувчи субъектлар мансабдор шахслари ва таъсисчилари томонидан осонроқ тушунилишига хизмат қилади.

Аудитор аудиторлик далилларини тўплашда турли усулларни қўллаши ёки ҳар хил аудиторлик амалларидан фойдаланиши мумкин. Улардан энг кенг тарқалгани қуйидагилардир:

1. Мижознинг ҳисоб-китобларини текшириш. Қайта ҳисоблаш мижоз аввал бажарган арифметик ҳисоб-китобларни текшириш ҳамда мустақил ҳисоб-китобларни амалга оширишдан иборат бўлади. Бу амаллар математик жиҳатдан аниқ ахборотни беради. Ҳисоб-китобларда камчиликлар аниқланганда аудитор ушбу бузилган ахборотнинг кейинги занжирини кузатиб бориши ва унинг ҳисоботни ишончлилиги даражасига таъсирини баҳолаши зарур. Қайта ҳисоблаш «Аудиторлик танлаш» стандартига мувофиқ танланма асосида олиб борилади.

2. Инвентаризация. Бу усул мол-мулк ва молиявий мажбуриятларнинг ҳақиқатдан ҳам мавжудлигини тасдиқлайди. Уларнинг мавжудлиги ва тахминий ҳолати, асосий воситаларни баҳолаш, инвентарлар, материаллар, тайёр маҳсулот ва ҳ.к. ҳақида аниқ ахборотни тақдим этади. Аудиторлик текшируви давомида

аудиторлар инвентаризация ўтказишни кузатиб бориши ва бухгалтерия ҳисоби тизимининг ишончлилиги ва ички назорат тизимининг таъсирчанлигини тўғри баҳолаши мумкин.

Инвентаризацияни бошлашдан олдин ички аудит хизмати аудиторлари, инвентарлаш қанчалик тез-тез ўтказилганини аниқлаши, олдинги инвентаризация ҳужжатларини текшириши, товар-моддий бойликлар номенклатураси ва ҳажмлари билан танишиб чиқиши, улардан қайсилари қийматли эканлигини аниқлаши, уларни ҳисобга олиш ва назорат қилиш тизимини таҳлил қилиши, унинг заиф ва кучли томонларини аниқлаши лозим.

Инвентаризациянинг ўтказилишини кузатишда аудитор назорат ўлчовларини амалга оширишда иштирок этиши, эскирган, фойдаланилмаётган ёки кам фойдаланилаётган қийматликларнинг мавжудлигини аниқлаши, учинчи шахсларга тегишли захираларнинг сакланиши ҳолати, уларнинг алоҳида омборхона ҳисобида ва балансдан ташқари бухгалтерия счётларида юритилиши, дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг ҳаққонийлигини текшириши керак.

Текширувни икки йўналишда олиб бориш мумкин: ҳисоб маълумотларини ҳақиқатда мавжуд қийматликлар билан солиштириш ва аксинча.

3. Алоҳида ҳўжалик операцияларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя этилишини текшириш. Фақатгина бухгалтерия бажарадиган ҳисоб ишларини ўрганиш пайтида олинган ахборот ишончли бўлади.

4. Тасдиқлаш. Иш операцияларининг катта қисмида учинчи тараф иштирок этади. Аудиторда шубҳа уйғотадиган ахборотни улардан ёзма тарзда тасдиқлатиш мумкин. Масалан, банк кўчирмаларида тузатишлар ва ўчиришлар аниқланганда банкдан уларнинг нусхалари сўраб олинади.

Сўровномани ҳўжалик юритувчи субъект раҳбариятидан учинчи тараф манзилига йўлланган ҳужжат сифатида тайёрлаш тавсия этилади. Унда зарур ахборотни бевосита аудиторлик ташкилотига тақдим этиш талаб этилиши керак. Зарур ҳолларда аудиторлик ташкилоти сўровнома юборилган учинчи тараф билан алоқага бевосита ўзи мустақил чиқиши мумкин.

Агар учинчи тарафдан миқознинг ҳисоб маълумотларидан фарқ қиладиган ахборот олинса, бундай фарқнинг сабабларини аниқлаш учун қўшимча аудиторлик амаллари қўлланилади.

5. Хўжалик юритувчи субъект ходимлари, раҳбарияти ва учинчи тараф иштирокида оғзаки сўровнома ўтказиш. У аудитнинг барча босқичларида, мижоз фирмага танишиш учун ташриф буюрганда ва текширув пайтида юзага келадиган алоҳида масалаларни аниқлаштириш учун ўтказилади.

Сўров натижалари баённома ёки қисқача конспект кўри-нишида, сўровномани ўтказган аудиторнинг ҳамда сўралган шахснинг фамилияси, исми ва шарифини кўрсатган ҳолда, ёзиб борилади. Сўровномаларни ўтказиш учун саволлар кўрсатилган ва жавоблар учун жой ажратилган тайёр бланклардан фойдаланиш мумкин. Баённомалар, конспектлар ва тўлдирилган бланклар аудиторнинг бошқа иш ҳужжатларига қўшиб қўйилади.

Олинган ахборот бошқа аудиторлик текширувлари давомида олинган мустақил маълумотлар билан тўлдирилиши керак. Талон-тароғлик, ҳуқуқбузарликлар, ҳисоб сисъатидан нотўғри фойда-ланиш ва ҳ.к.га ихтиёрий иқрор бўлиш бундан мустасно.

6. Ҳужжатларни текшириш. Ҳужжатлар ички, яъни, компания ходимлари томонидан тайёрланган ҳамда ташқи, яъни, бошқа ташкилотлар томонидан таҳлил этилган бўлиши, шунингдек бир вақтнинг ўзида ички ва ташқи бўлиши мумкин. Ҳужжатлар шунингдек расмий ва оддий ҳужжатларга ҳам ажратилади. Сохта-лаштириш эҳтимоли кам бўлган ҳужжатлар тўпламига таъсис ҳужжатлари, банк тўлов ҳужжатлари ва пул чекларининг асл нусхалари ишончли иш ҳужжатлари тўпламига киритиш мумкин. Оддий ҳужжатларнинг, яъни, мол етказиб берувчиларнинг счё-т-фактуралари, харидорлар билан маҳсулот етказиб бериш ҳақидаги шартномалар ишончлилиги биров камроқдир. Ички ҳужжатларга оид ишонч даражаси ички назорат сифатига, уларни тайёрлаш ва уларга ишлов беришга боғлиқ. Ҳужжатларни текширишдан мақсад ҳисоб ёзувларини текширишдан иборатдир.

7. Кузатиш. Ушбу амаллар ёрдамида ҳисобда акс эттирилган ноодатий моддалар ва воқеалар аниқланади ҳамда ўрганилади. Уни бажараётганда аудитор бирламчи ҳужжатлар ва улар ҳақидаги синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларидаги ёзувларни «Ауди-торлик танлаш» стандартидан фойдаланиб танланма асосида текширади.

8. Таҳлилий амаллар. Таҳлилий амаллар деганда аудитор томонидан олинган ахборотни таҳлил қилиш ва баҳолаш, текшириладиган хўжалик юритувчи субъектларнинг энг муҳим

молиявий ва иктисодий кўрсаткичларини ўрганиш ва шу орқали бухгалтерия ҳисобидаги ноодатий ва нотўғри ақс эттирилган далиллар, шунингдек бундай ҳатолар ва бузиб кўрсатишлар сабабини аниқлайди.

Улар аудитни дастлабки режалаштиришдан то аудиторлик текшируви ҳақида шартнома тузиладиган пайтгача бўлган даврда, одатда, аудиторлик текшируви дастурини тузишда экспресс-таҳлил шаклида қўлланилади. Бу пайтда мижоз фирманинг ҳисоботи ўрганилади ва алоҳида эътибор қаратилиши лозим бўлган участкалар аниқланади.

9. Хомашё, материалларнинг ва маҳсулот сотишнинг, ишлар бажарилишининг, хизматлар кўрсатилишининг муқобил балансини тайёрлаш тайёр маҳсулотни ҳисобда ақс эттиришнинг тўлиқлиги ва ҳаққонийлиги ҳақидаги далилларни олиш учун қўлланилади.

Ишчи ҳужжатларга далиллар сифатида қуйидаги ҳужжатлар нусхалари илова қилиниши мумкин:

- таркибий бўлинма, филиал ҳақида низом, бўлинма ходимларининг лавозим йўриқномалари ва меҳнат шартномалари;

- қузатув кенгаши ва корхонанинг бошқа ишунга ўхшаш бошқарув органлари йиғилишлари баённомалари;

- статистик, бухгалтерия, ички фирма ҳисоботи ҳамда корхона, бўлинма, филиал томонидан вазифалар ва шартномаларнинг бажарилганлиги ҳақидаги оператив маълумотлар;

- ички фирма йўриқномалари, услубий қўлланмалар, ҳужжатлар айланмаси графиги ва ҳўжалик юритувчи субъектлар, бўлинма ва филиалнинг ишлаб чиқариш фаолияти ва ташкилий тузилмасини тартибга солувчи бошқа ҳужжатлар;

- хизмат текширувлари материаллари, рекламация ҳужжатлари, суд ҳужжатлари, ҳўжалик юритувчи субъектлар, бўлинма ва филиал хоналарини визуал кўриқдан ўтказиш даллатномалари.

Агар ички аудиторга таркибий бўлинмалар меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ юритиши лозим бўлган бирламчи ҳужжатлар тақдим этилмаган бўлса, у бунди ҳисобот ҳужжатида ақс эттириши ва бу ҳолат қанчалик бўлинма ва умуман ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолиятига ва текширув натижаларига таъсир қилиши мумкинлигини баҳолаши шарт.

Ички аудитор жамланма бухгалтерия ҳужжатлари ёки ички ҳисоботда ҳатоликларни аниқласа, унинг турини баён қилиши ва ҳатолиқнинг ҳавф омилини аниқлаши зарур. Биринчи навбатда,

ушбу хатоликнинг бартраф этилмаслиги солиқ нуқтаи назаридан қандай оқибатларга олиб келиши мумкинлиги, хатоликларнинг сабаблари, жумладан, бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва юритиш қоидаларининг бузилиши; шартнома муносабатларини ўзгартириш; уларни бўлинмагача етказмаслик; ҳисобдаги арифметик ва мантикий хатолар, унинг тўлиқ эмаслиги; ноодатий битимлар ва атайин бўлиши ҳам, бўлмаслиги ҳам мумкин бўлган бошқа камчиликлар аниқланади. Бухгалтерия ҳисобидаги хатоликларга йўл қўйган масъул ходимларнинг айбдорлиги ва жавобгарлиги ҳақидаги хулосаларни текширувни тайинлаган мансабдор шахслар қилиши керак. Аудиторнинг ваколатига у ёки бу шахсларнинг айбдорлиги ёки айбсизлиги ҳақида хулосалар қилиш кирмайди.

Теширувнинг туғаши пайтига келиб барча ишчи ҳужжатлар тўлиқ расмийлаштириб бўлинган бўлиши керак. Бу ҳужжатлар улардаги маълумотларнинг архивда ишчи ҳужжатларни сақлаш учун белгиланган вақт давомида сақланишини таъминлайдиган электрон ёки бошқа ахборот ташувчиларида яратилиши лозим. Ишчи ҳужжатларда қонда тарикасида, уларга киритилган маълумотлар манбасига ҳавола берилади. Агар уларда шартли белгилардан фойдаланилган бўлса, уларга изоҳлар келтирилади. Ҳар бир ҳужжатга идентификация рақами берилади. Идентификация рақамлари ва уларни бундай ҳужжатларга бериш тизими аудиторлик ташкилоти томонидан белгиланади.

Аниқланган хатоликлар «Ички аудит хизматининг йиғма ҳисоботи»да келтирилади, унда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида аниқланган барча камчиликлар ва хатоликлар ҳақида маълумотлар сақланади. Бундай ҳужжат икки нусхада тузилади. Бир нусхаси кузатув кенгашига берилади, унинг қўчирма нусхаси тасдиқлангандан кейин ҳўжалик юритувчи субъектларнинг раҳбари ва бош бухгалтерига танишиш учун эътироз ва мунозарали бандларни келишиш учун берилади. Иккинчи нусхадан ички аудиторнинг ишчи ҳужжати сифатида фойданилади.

Ишчи ҳужжатда мавжуд маълумотлар махфий бўлиб, ошкор этилмаслиги лозим. Бундай ҳужжатларни сақлаш муддати ва тартиби аудиторлик текширувини тайинлаган мансабдор шахс томонидан ўрнатилади.

Бугунги кунда ички аудит хизматлари моддий ресурсларни ва маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни сотиш жараёнини текширишнинг

аудиторлик далилларини йиғиш бўйича намунавий методикалардан фойдаланади. Ички аудит бизнес-жараёнлари кесимида олиб бориладиган бўлса, аудит одатда ишлаб чиқариш ва молия-соғув фаолиятига нисбатан ўтказилади. Қўлланиладиган аудиторлик далилларни йиғиш методикаларининг камчилиги анъанавий назорат усулларидан фойдаланиш бўлиб, улар назорат ва аудиторлик инжиниринги механизмлари негизда назоратнинг инжиниринг усуллари билан тўлдирилиши керак. Фикримизча, аудитнинг ҳисоб-назорат нуқталарини уларни ажратиш асосида ишлаб чиқиш керак. Бу тайёр маҳсулотни ишлаб чиқариш ва юклаб жўнатиш жараёнини тавсифлайдиган кўрсаткичларни оралик ва якуний назорат қилиш имконини беради ва шу тариха ҳужжатларни олиш жараёнини яхшилайти.

#### **4.4 Аудиторлик текширувларини якунлаш ва қабул қилинган қарорларни бажарилишини кейинги назорат қилиш услубиёти**

Аудитнинг охириги босқичи аниқланган хатоликлар ва номуво-фиқликларни жамлаб, якуний ҳисоботни тузишдир.

Аудиторлик ҳисоботи якуний аудит ҳужжати сифатида қаралганда, хўжалик юритувчи субъектлар раҳбариятига бериладиган ва ўтказилган текширув натижалари ҳақида ахборотни ўзида сақлайдиган ҳар қандай расмий ҳужжатни аудиторлик ҳисоботи деб тушуниш мақсадга мувофиқ бўлади.

Ҳисобот ҳужжати ҳар хил ҳужжатлар шаклига эга бўлиши – аудиторлик маълумотномаси, аудиторлик ҳулосаси, экспертиза ҳақидаги маълумотнома, билдирги хати, текширувлар ҳақида ҳисобот ва бошқалар бўлиши мумкин.

Ҳисобот ички аудитнинг ёзма ахбороти асосида тузилиб, унда ҳисоб ва ҳисоботда аниқланган барча камчиликлар ва хатоликлар ҳақидаги маълумотлар бўлиши, шунингдек ҳисоботнинг ишончлилигига жиддий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган хатолар ва тузатишлар ажратиб кўрсатилиши, тегишли қонун ҳужжатлари ва меъёрларга ҳаволалар берилиши лозим. Ёзма ахборот икки нусхада тўлдирилиб, биттаси хўжалик юритувчи субъектлар раҳбари ва бош бухгалтерига танишиш учун, эътирозлар ва мунозаралар масалаларни ҳал қилиш учун берилади. Иккинчиси эса ички аудит ҳисоботини ёзиш учун қўлланилади ва кейинчалик ички аудит хизмати архивга сақлашга топширилади.

Ўзбекистон Республикасида ички аудит хизмати ҳисоботларининг тури хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит хизматлари ҳақидаги низом билан тартибга солинган.

Масалан, олиб борилган текширувлар натижалари бўйича тегишли ҳисоботлар ишлаб чиқилади ва текширувларни бевосита текширувни ўтказган ходим (ходимлар) томонидан имзоланади. Бунда:

а) бизнес-режанинг бажарилишини текшириш натижалари ҳақидаги ҳисоботга қўйидагилар киритилиши лозим:

- унинг ўтказилишини миқдорий ва сифат кўрсаткичлари таҳлили;

унинг бажарилиши таъминланмаганда бунинг аниқланган сабаблари баёни, айбдор мансабдор шахсларни бирма-бир кўрсатган ҳолда;

б) корпоратив бошқарув тамойилларига риоя этилишини текшириш натижалари ҳақидаги ҳисоботга қўйидагилар киритилиши керак:

- хўжалик юритувчи субъектларнинг бошқарув органлари томонидан қабул қилинадиган қарорларнинг натижавийлиги, унинг иштирокчилари қонуний ҳуқуқлари ва манфаатларига риоя этилишини таҳлил қилиш;

- корпоратив бошқарув соҳасидаги қонунчиликнинг (таъсис ҳужжатларига риоя этилиши, хўжалик юритувчи субъектларнинг бошқарув умумий йиғилишлари ва мажлисларини ўтказиш, дивидендларни тўғри ҳисоблаш ва ўз вақтида тўлаш ва ҳ.к.) бузилиши ҳолатлари баёни;

в) корхонанинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи ҳолатини текшириш натижалари ҳақидаги ҳисобот қўйидагиларни ўз ичига олиши керак:

- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисобот тузишнинг белгиланган тартибига риоя этилишини баҳолаш;

- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишнинг белгиланган тартибини бузиш ҳолатларининг баёни;

г) солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ва тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари ҳақидаги ҳисоботга қўйидагилар киритилиши керак:

- тузилган ва тегишли органларга тақдим этилган солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар ҳисоб-китобларининг тўғрилигини баҳолаш;

- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ва тўлашнинг белгиланган тартибини бузиш ҳоллари, солиқ солинадиган базани аниқлашдаги четга чиқишларнинг баёни;

д) хўжалик юритувчи субъектлар томонидан молия-хўжалик фаолиятини амалга оширишда қонунчиликка риоя этилишини текшириш натижалари ҳақидаги ҳисоботга қўйидагилар киритилиши лозим:

- хўжалик юритувчи субъектлар томонидан амалга оширилган молия-хўжалик операцияларининг қонунчиликка мувофиқлигини баҳолаш;

- ички аудит давомида аниқланган хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик операцияларининг қонунчиликка зидлиги ҳолатларининг баёни;

е) ички назорат тизими ҳолатини текшириш натижалари ҳақидаги ҳисоботга қўйидагилар киритилиши даркор:

- ички назорат тизими ва ундаги мавжуд функционал камчиликларнинг баёни;

- хўжалик юритувчи субъектларнинг таркибий бўлинмаларида ижро интизоми ҳолати, унинг алоҳида ходимлари ишида мавжуд камчиликлар ҳақида маълумотлар.

Ички аудит учун ҳозирги кунгача ҳисобот шакллари ва текширув натижаларини умумлаштирувчи шакллар ишлаб чиқилмаган. Шу муносабат билан ташки аудит амалиётида қўлланиладиган шаклларга ўхшаш маъқул бир турдаги формалардан фойдаланиш таклиф этилади. Фикримизча, ички аудиторлар ҳисоботлари бевосита ташкилотда ишлаб чиқилган шаклда тузилиши керак. Улар қўйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

1) аниқланган четга чиқишлар рўйхати;

2) четга чиқишлар аниқланган вазиятлар рўйхати;

3) аниқланган четга чиқишларнинг хўжалик юритувчи субъектларга таъсири нуктаи назаридан баҳолаш;

4) ушбу четга чиқишларни тузатиш бўйича тавсиялар.

Ички аудит хизматининг алоҳида фаолият йўналишлари натижаларини умумлаштирадиган ҳужжатлар бўйича таклифлар 4.7-жадвалда келтирилган.

кабул қилиш учун ахамиятли бўлган ҳолатлар очиб берилди. Шунингдек хўжалик юритувчи субъектларнинг ютуқлари ва ижобий фаолият натижалари ҳам ёритилади.



**Ички аудит хизмати фаолиятининг алоҳида йўналишлари  
натижаларини умумлаштирадиган ҳужжатлар**

т/ р	Ички аудит хизматининг қўйилган вазифаларга мувофиқ фаолият йўналишлари	Ҳисобот шакли	Жорий этишдан қўриладиган самара	Фарқи
1.	Бош офис ва унинг бўлинмалари молия-хўжалик фаолиятини даврий назорат қилиш	Ички аудитнинг бўлинмани текшириш ҳақидаги ҳисоботи	Фикримизча, мазкур ҳисоботни жорий этиш хўжалик юритувчи субъектларнинг бўлинмалари фаолиятини кенгрок ёритиб беради	Ҳозирги вақтда мазкур ҳисоботлардан фойдаланилмайди, бўлинмаларнинг текшируви бўйича далолатномалар тузилади
2.	Бош офис ва унинг бўлинмалари хўжалик ва молиявий фаолиятни таҳлил қилиш, иқтисодий ва инвестициявий лойиҳаларини, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари иқтисодий ҳавфсизлигини баҳолаш	Консолидациялашган бўлинмалар ва умуман бутун ташкилот молия-хўжалик фаолиятининг тахлилий ҳисоботлари, алоҳида масалалар бўйича тахлилий маълумотномалар ва ҳисобот	Консолидациялашган тахлилий ҳисоботларни жорий этиш бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими ҳавфсизлигини таъминлашга ёрдам беради	Ҳозирги вақтда қўпгина хўжалик юритувчи субъектлар тахлилий ҳисоботларни тузишлар, мазкур ҳисоботларнинг камчилиги уларда тахмин қилинаётган рискларни ҳисобга олган ҳолда истикболли лойиҳаларнинг мавжуд эмаслиги ҳисобланади.
3.	Семинарлар ўтказиш, ходимларнинг малакасини ошириш ва ўқитиш, кадрлар хизматига бухгалтерия ходимларини танлаш ва тестдан ўтказишда ёрдам кўрсатиш	Ички аудит хизмати ҳисоботлари	Ички аудит фаолиятининг ошқоралиги, шунингдек, ягона шаклга келтиришга ёрдам беради. Бундан ташқари, маслаҳат бериш функцияси билан халқаро стандартлар даражасига чиқиш имконини беради.	Ички аудит фаолиятини амалга ошириш бўйича ягона методика ишлаб чиқилмаган, шу сабабли бухгалтерия ҳисоби, соликка тортиш, тахлил ва бошқа йўналишлар бўйича услубий қўлланма ва ишланмаларни ишлаб чиқиш, олинмаган маълумотларни консолидациялаш, ягона шаклга келтириш мақсадга мувофиқ. Мазкур ишланмалар биз тақдиф этаётган ички аудит фаолиятини
4.	Бухгалтерия ҳисоби, солиқ солиш, тахлил ва корхона бўлинмаларига ахборот хизматини кўрсатиш бўйича бошқа йўналишлар бўйича услубий	Ички аудит хизмати ҳисоботлари		

	қўлданмалар ва тавсияларни ишлаб чиқиш, нашр этиш			тартибга солувчи қўмита орқали амалга оширилиши ва гарқатилиши мумкин.
5.	Бухгалтерия ҳисоби, ҳисобот тузиш, солиқ солиш ва ҳ.к.ларни компьютерлаштириш.	Ички аудит хизмати хисоботлари	Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботнинг автоматлаштирилиши ички аудит хизматини ҳам компьютерлаштириш имконини беради.	Ҳозирги вақтда ички аудит хизмати учун мўлжалланган компьютер дастурларининг аналогини мавжуд эмас.
6.	Ташқи аудиторлар, солиқ ва бошқа назорат қилувчи идоралар вакиллари билан ўзаро ҳамкорлик	Ички аудит хизмати хисоботлари	Ички аудит хизмати ўтказиладиган ташқи аудиторлик текширувига кетадиган вақтни, ўз навбатида, харажатларни қисқартиришга хизмат қилади.	Ҳозирги вақтда ички аудит хизматлари фақат айрим акциядорлик жамиятларида ташкил этилган

**Манба:** Мўаллиф томонидан тузилган.

Ички аудитнинг якуний ҳужжатлари, қоида тариқасида учта қисмдан иборат бўлиши керак:

Бунда ҳисоботга кириш, таҳлилий ва якуний қисмлар киритилиши керак. Кириш қисмида текширув объекти ҳақида ахборот акс эттирилади. Бу бандлар анча кенг очиб берилиши мумкин.

Таҳлилий қисм аудитни ўтказиш, аудиторлик рискинни аниқлаш, текширув объектларини танлашни асослашга аудиторнинг ёндашувини тизимли баён қилади ва асослаб беради. Ҳужжатнинг ушбу қисмида ишда мансабдор шахслар томонидан содир этилган ва текширув давомида четга чиқишлар ва камчиликлар аниқланган ёки аниқланмаганлигини тасдиқловчи далиллар келтирилади. Текширув натижалари бўйича тўғри қарор.

Материални баён қилиш шакли бўйича аввал бўлинмалар ва ҳўжалик юритувчи субъектлар учун мазмунли тусга эга бўлган жиддий камчиликлар кўрсатиб берилади, сўнгра эътирозлар шакл бўйича очиб берилади.

Ҳисоботнинг якуний қисми аудиторнинг текширув объектининг бухгалтерия ҳисоби, ички назорат ва ҳисобот тизими ҳолати ҳақидаги умумий ҳулосаси, шунингдек, аниқланган четга чиқишлар ва хатоларни бартараф этиш бўйича таклифларини ўз ичига олади. Ички аудитор ҳисоботида компания фаолиятига салбий ҳолатлар ёки жиддий хатоликлар баён қилинади, ҳисоботнинг ишончлилиги

даражаси ҳақида умумий ҳулоса қилинади ҳамда унинг ишончлигини пасайтирадиган ёки шубҳа остига оладиган хатоликлар алоҳида кўрсатилади. Ички аудиторнинг фикри амалдаги қонунчилик ҳужжатлари талабларига кўра асосланган ва тасдиқланган бўлиши ҳамда бундай фикр билдириш сабаблари кенг асосланган ва далилларга эга бўлиши керак. Ҳужжатда зарар миқдори, сунистеъмомчиликлар ва қонундан четга чиқишларни аниқлаш бўйича бўлинманинг ҳужжатларига ҳам изоҳ берилиши лозим.

Ҳисобот ички аудит хизмати раҳбари томонидан имзоланиб, унинг стилистикаси илмий ва расмий-ишчан турда бўлиши керак. Жумладан, унга қуйидагилар хосдир:

- асосан расмий ҳужжатларда қўлланиладиган тушунчалардан фойдаланиш;

- унинг мантикий асосга эгаллиги ва мазмуннинг образли баён қилинишига йўл қўймаслик;

- далилларни изчил ва аниқ баён қилиш, ҳолислик, текширув натижалари таърифларнинг ҳолислиги, қатъийлиги ва аниқлиги;

- ҳужжатлар мазмунини баён қилишдаги бетарафлик ва мақсадга йўналганлик, иш тилини стандартлаштириш элементларининг мавжудлиги.

Ички аудиторлар «заиф» томонларни бартараф этилиши ва текширув асосида тавсия этилган тадбирларнинг ўз вақтида ўтказилиши устидан назоратни амалга оширади.

Ички аудит ишининг натижаларини умумлаштириш хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида аниқланган четга чиқишларни бартараф этиш бўйича қарор қабул қилиш учун зарур бўлган текширув натижаларини гуруҳлаштириш ва тизимлаштириш бўйича методик услублар мажмуасини ўз ичига олади.

Умумлаштириш натижаси шунингдек аудитор томонидан амалдаги қонунчилик ва хўжалик юритувчи субъектлар раҳбариятининг ички кўрсатмалари бузилишини олдини олиш бўйича ишлаб чиқилган тадбирлар кўринишида ҳам бўлиши мумкин.

Бир-бирига ўхшаш камчиликлар жадваллар, чизмалар, графиклар, маълумотлар, дастурлар ва бошқа ҳужжатларда тегишли методик усуллар ёрдамида умумлаштирилади (4.8-жадвал).

Назорат натижаларини тизимли гуруҳлаш – ички аудитнинг якуний ҳужжатларида объект фаолиятида аниқланган камчиликларни тизимга солинган кўринишда баён қилиш демакдир.

**Ички аудитни ўтказишда камчиликларни гуруҳлаштириш**

<b>Камчиликларни хронологик гуруҳлаштириш</b>	<b>Камчиликларни улар назорат қилинаётган субъектнинг молия-хўжалик фаолиятида юзага келган даврлар бўйича изчил гуруҳлаш</b>
Камчиликларни тизимли гуруҳлаш	Назорат қилинаётган субъектнинг молия-хўжалик фаолиятида аниқланган камчиликларнинг ушбу гуруҳлари ўхшашлиги ва мазмунига қараб дастлаб аудитор томонидан хронологик кетма-кетликда қайд этилади
Хронологик-тизимли гуруҳлаш	Гуруҳлаш аудитда аниқланган камчиликларни умумлаштириш имконини беради
Оралиқ назорат натижаларини ҳужжатлаштириш	Назорат объектларининг текширув (касса тафтиши, моддий бойликларни танланма асосида инвентарлаш, хронометраж аудит қўзғатиш, аудитнинг тематик текширувлари ва ҳ.к.) пайтидаги ҳолатини гувоҳлаш учун оралиқ босқичларда назорат амалларини бажариш жараёнида уларни расмийлаштиришда методик услуб сифатида қўлланилади
Камчиликларни таҳлилий гуруҳлаш	Иқтисодий таҳлил, статистик усул, иқтисодий-математик усул каби методик услублар ёрдамида ахборотномалар, жадваллар тузиш, аудит жараёнида аниқланган ўхшаш камчиликларни умумлаштириш

**Манба:** Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Аудит натижаларини якуний ҳужжатларда умумлаштириш ва баён қилиш аудиторлар томонидан аудитор журналидаги ёзувлар асосида амалга оширилади. Унда хўжалик юритувчи субъектлар раҳбарияти билан келишилган камчиликлар гуруҳланади.

Ички аудит натижалари якуний ҳужжатларда ёзма шаклда акс этирилади. Улар аниқ, ҳолис, лўнда ва конструктив ҳолда баён этилган бўлиши керак. Бундай ҳужжатларнинг қанчалик сифатли тузилиши аудитор ишининг сифатидан далолат беради.

Ички аудитнинг якуний ҳужжатлари қўйидагилардан иборат бўлади:

- раҳбарият учун ахборот;
- фаолияти текширилган бўлим учун ахборот;
- хўжалик юритувчи субъектларнинг манфаатдор бўлимлари (масалан, техник назорат бўлими, хавфсизлик хизмати ёки кадрлар бўлими) учун ахборот;
- ташқи аудиторлар учун ахборот ва далиллар;

- бошқарув қарорларини қабул қилиш учун тавсиялар ва таклифлар (бу энг муҳим ҳисобланади).

Агар тавсия ва таклифлар раҳбариятга муносиб тарзда етказилмаса, улар қанчалик мақсадга мувофиқ ва зарур бўлмасин, раҳбарият томонидан муносиб тарзда қабул қилинмайди.

Ташқи аудитор раҳбариятга ахборот хатида ўз тавсияларини беради ва улар қабул қилиниши муҳим ҳисобланади. Тавсия ва таклифлар асосланган бўлиши, ёзма шаклда берилиши, тушунарли бўлиши, лўнда, мантиқий тўғри таърифланиши, иккиёқлама талқин қилинмаслиги керак. Ички аудит бўлимининг обрўси кўп жиҳатдан мана шу омилларга боғлиқдир. Ички аудиторнинг ёзма ахбороти текширув ўтказган барча аудиторлар ҳамда гуруҳ раҳбари томонидан имзоланади.

Аниқланган четга чиқишлар бартараф этилган бўлса, бўлинманинг молия-хўжалик фаолиятини текшириш тўлиқ хўжалик ҳисобини ва моддий, меҳнат ва молия ресурсларидан оқилона фойдаланилишини таъминлаётган бўлса, текширув яқунланган деб ҳисобланади.

Агар текширув давомида аниқланган камчиликлар бўлинма фаолиятида жиддий ўзгаришларни амалга оширишни тақозо этса, уларни текширув давомида бартараф этиш чораларини кўриш керак. Текширув давомида улар бартараф этилганлиги ҳақида тегишли ҳужжатларга керак ёзувлар киритилади.

Текширувда қонунчилик ва (ёки) меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда жиддий хатоликлар, камомадлар, пул маблағлари ёки моддий бойликларнинг ўғирланиши, солиқ қонунчилигининг бузилиши аниқланса, у ҳолда хўжалик юритувчи субъектлар бухгалтерия ҳисоботиغا ўзгартиришлар киритиш ва зарарни қоплаш тақозо этилади.

Олиб борилган текширув натижасида тайёрланган хулосалар юридик бўлимга қўйидагилар топширилиши керак, яъни:

- текширув далолатномасининг асл нусхаси (унга етказилган ҳақиқий зарарни тасдиқловчи ҳужжатларнинг тасдиқланган нусхаларини илова қилган ҳолда);

- етказилган зарар учун жавобгар мансабдор шахсларнинг тушунтиришлари;

- текширув материалларидаги ёзувлар ва етказилган зарар ҳажмининг тўғрилигини тасдиқловчи қўшимча маълумотлар;

- хўжалик юритувчи субъектлар раҳбари ва бош бухгалтер томонидан имзоланган моддий зарар ҳисоб-китоби;

- ҳуқуқбузарликларга йўл қўйган мансабдор шахслар билан тузилган меҳнат шартномаси (контракт) ва уларни ишга қабул қилиш ҳақидаги буйруқлар.

Қайд этиб ўтиш жоизки, компания фаолиятига етказилган моддий зарар миқдори бозор нархларида белгиланади. Қонунчиликда мулкни ҳар хил тажовузлардан ҳимоя қилишнинг қўйидаги ҳуқуқий шакллари белгиланган: фуқаролик, маъмурий ва жиноий, меҳнат қонунчилиги бўйича гуруҳланади.

Зарар етказилганликда айбдор бўлган шахсларга уни ихтиёрий қоплаш таклиф этилиши керак. Айбдор шахс зарарни ихтиёрий тарзда қоплашни рад этганда фуқаролик даъвосини бериш йўли билан суд тартибда қопланади. Ҳуқуқ идораларига юбориладиган аризада қўйидагилар акс эттирилиши керак:

- ҳуқуқбузарликни мазмун;

- етказилган зарар миқдори;

- ҳуқуқбузарлик содир этилган ҳолатлар, вақти ва жойи;

- иш бўйича гувоҳлик бериши мумкин бўлган шахслар (Ф.И.Ш., яшаш ёки ишлаш жойи бўйича манзили).

Етказилган зарар ва унинг миқдорларини тасдиқлаш учун аризага қўйидагилар илова қилинади: аудиторлик текширувлари, инвентаризациялар далолатномалари, қиёсий ёки нуқсон ведомостлари, юклама хатлар, счёт-фактуралар, комиссиянинг моддий бойликларнинг бузилганлиги ҳақидаги ҳулосалари, бухгалтериянинг зарар миқдори ҳақидаги ҳисоб-китоби, моддий жавобгар шахс билан шартнома нусхаси, ишлаган даври ҳақидаги маълумотнома, тушунтириш хатлари, зарар ихтиёрий тартибда ундирилганлиги ҳақида ҳужжатлар.

Ҳуқуқбузарликлар ва суиистеъмолчиликлар аниқланганда алоҳида ҳужжатларни сақлаш бўйича зарур чораларни кўриш лозим. Бунинг учун улар текширув жараёнида ҳам, у тугагандан кейин ҳам олиб қўйилади. Ҳужжатларни олиб қўйиш меъёрий ҳужжатларга мувофиқ амалга оширилади.

Биринчи навбатда тузатишлар, ўчиришлар, рақамлар ва матни ўзгартириш, нотўғри ва/ёки сохта гувоҳликлар белгиларига эга ҳужжатлар олиб қўйилади. Ушбу ҳужжатларга ҳеч қандай белгилар қўйилмайди.

Шунингдек, хўжалик юритувчи субъектларга етказилган моддий зарарни қоплаш чоралари ҳам кўрилади. Бу ишни зарар етказилганилиги аниқлангандан кейинроқ бошлаш зарур. Моддий зарарни қоплаш учун ҳақиқатан ҳам тўғридан-тўғри зарар етказилганлиги ходимнинг айбини тасдиқловчи ҳужжатлар борлиги; ходимни моддий жавобгарликка тортишнинг қонунда белгиланган тартиби ва муддатларига риоя этилганлиги, жавобгарлик турини (тўлик ёки чекланган) тўғри танланганлигига, ишонч ҳосил қилиш зарур.

Моддий зарарни қоплаш шунингдек бўлинмалар томонидан тўланган жарималар, неустойкалар, бошқа санкциялар бўйича ҳам амалга оширилади. Бунда маъмурият мулкий жавобгарликка қонунчиликка мувофиқ аниқ айбдор шахсларни жалб қилиши керак.

Текширувлар самарадорлигини ошириш яқунларини хўжалик юритувчи субъектлар муассислари, раҳбарлари ва масъул ходимлари билан муҳокама қилиш ҳам ёрдам беради. Зарур ҳолларда мулкнинг сақланганлиги таъминлаш масаласи бўлинма ходимлари билан муҳокама қилинади. Улар томонидан ташкилий-техник тадбирлар бўйича таклифлар киритилди. Аниқланган камчиликларни бартараф этиш режалари ва иш самарадорлигини ошириш чоралари тасдиқланади.

Аудиторлик текширувлари ҳақидаги ҳисоб ҳужжатлари, текширув бўйича қарор лойиҳаси (буйруқ), иловалар, текширув бўйича бошқа ҳужжатлар ва кўрилган чоралар рўйхати аудиторлик текширувини тайинлаган мансабдор шахсга кўриб чиқиш учун тақдим этилади.

Буйруқ лойиҳасининг охириги қисмида материаллар қўйидаги кетма-кетликда баён қилинади:

- текширилаётган бўлинманинг молия-хўжалик фаолияти кўрсаткичлари ва бўлинма ишини яхшилаш бўйича кўрилган чоралар қисқача санаб ўтилади;

- муайян тадбирларнинг амалга оширилмаслиги оқибатида текширилган бўлинма ишидаги камчиликлар кўрсатилади;

- қандай қонун ҳужжатлари бузилганилиги, йўл қўйилган камомадлар, ҳўжасизлик оқибатидаги талон-тарожликлар, ўғриликлар санаб ўтилади;

- текширувларда аниқланган ва текширув маълумотномасида кўрсатилган энг жиддий хатоликлар санаб ўтилади.

Буйруқ лойиҳасининг кўрсатма бериш қисмида:

- бўлинма ва унинг раҳбарияти фаолиятига баҳо берилади;

- мансабдор шахсларнинг йўл қўйилган камчиликлар ва ноҳўя хатти-ҳаракатлар учун жавобгарлиги ҳақидаги таклифлар, аниқланган камчиликларни бартараф этиш ва бўлинма фаолиятини яхшилашга қаратилган таклифлар кўрсатилади. Таклифлар аниқ, асосланган, моҳияти ва муддатлари бўйича ҳаққоний бўлиши керак:

- аниқланган четга чиқишларни бартараф этиш учун жавобгар мансабдор шахслар ва уларни бартараф этиш муддатлари кўрсатилади.

Аудиторлик текширувлари натижалари бўйича қабул қилинган қарорларнинг бажарилиши устидан қатъий назорат ўрнатиш текширувда аниқланган камчиликларни бартараф этиш чораларининг самарадорлигини таъминлашга хизмат килади.

Бўйруқнинг бажарилиши устидан назорат текширилган бўлинма раҳбарининг хўжалик юритувчи субъектлар раҳбари кўрсатмаларининг бажарилиши ҳақидаги ҳисоботларини кўриб чиқиши, ҳисобот маълумотларини таҳлил қилиши ва жойнинг ўзида бўлинмалар ишини ҳужжат асосида текшириш йўли билан амалга оширилади.

Аудиторлик текширувлари бўйича қарорнинг бажарилиши ҳисобини юритиш ва назорат қилиш учун аудиторлик хизмати ёки аудитор аудиторлик текширувлари ва улар бўйича қабул қилинган чоралар ҳисоби журнални юритади.

Журналда қўйидаги устунлар тўлдирилади:

- текширув ўтказилган бўлинманинг номи;

- текширувнинг ташкилий усули;

- текширув ҳақидаги ҳисобот ҳужжатининг санаси;

- текширув натижалари бўйича бўйруқ санаси;

- бўйруқ рақами;

- текширув ҳақидаги ҳисобот бўйича қарорнинг бажарилиши ҳақида ахборот бериш муддатлари;

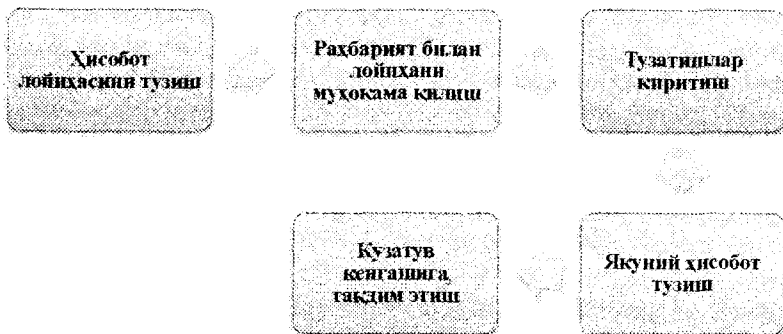
- бўйруқнинг бажарилганлиги ҳақида ҳисоботни амалда топириш санаси;

- аниқланган хатоликлар;

- кўрилган чоралар.

Фикримизча, ички аудит ҳисоботини тайёрлашда мақбул амаллар қўйидагича бўлади:





Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

1. Ички аудиторлар томонидан тайёрланган хулоса ва таклифларни ҳисоботнинг таҳлилий қисмига киритиш учун унинг охириги таҳририни тузишдан олдин текширув объекти раҳбари билан уларни муҳокама қилиш мақсадга мувофиқ бўлади.

Бундай муҳокамалар аниқланган фактларни талкин қилишда нотўғри тушуниш ҳолатлари бўлмаслигини кафолатлайди.

Муҳокамага одатда, камчиликларни бартараф этишни бошлаш ҳуқуқига эга бўлган ҳамда текширув объектининг ишини яхши биладиган барча манфаатдор раҳбарлар таклиф этилиши лозим.

2. Ички аудиторлик текширувини ўтказиш натижалари асосида аудитор хулоса тузади. Ушбу хулоса мажбурий тартибда ички аудит хизмати раҳбари томонидан текширилади ва тасдиқланади.

3. Ҳисобот камида уч нусхада тузилади.

Улардан биринчиси текширув объекти раҳбарига берилади, иккинчиси - Қўзатув кенгашига берилади, учинчиси эса ички аудит хизмати архивига сақлаш учун топширилади.

Ҳисоботнинг барча учта нусхаси бир хил юридик кучга эга. Шу билан бирга ҳисоботлар нусхаси сони ва улар кимга берилиши хўжалик юритувчи субъектлар раҳбари томонидан уларнинг махфийлиги даражасини ҳисобга олиб белгиланади.

4. Хўжалик юритувчи субъектларнинг бошқарув органлари ички аудит хизмати томонидан ўтказилган текширув натижалари бўйича ҳисоботда баён қилинган камчилик ва таклифларга аниқ ёзма жавоблар бериши, уларнинг қайси бирини амалга ошириши, қайсиларини эса қабул қилмаслиги ва бунинг сабабини кўрсатиши лозим.

5. Текширувдан кейинги назоратни ўтказиш ҳисоботда баён қилинган камчилик ва хатоликлар бўйича тегишли чоралар кўрилганига, бу чоралар уларнинг бартараф этилиши ёки уларни келтириб чиқарган омилларнинг бартараф этилишини таъминлашга ишонч ҳосил қилишга хизмат қилади.

Кейинги назорат - бу аудиторлар ва назоратчиларнинг маълум бир ҳаракатлари бўлиб, уни ёрдамида улар текшириш объектилари раҳбарлари томонидан ҳисоботлар (далолатномалар) материаллари бўйича кўрилган чораларнинг мослиги, самарадорлиги ва ўз вақтидалигини аниқлайди.

6. Объектдаги кейинги текширувларда аудиторлар қуйидагиларни бажаришлари зарур:

а) аввалги текширувларда аниқланган камчиликларнинг бартараф этилишини баҳолаш ва таҳлил қилиш;

б) кўрилган чоралар натижавийлигини баҳолаш.

7. Кейинги назоратни ташкил этишга таъсир кўрсатувчи омиллар қуйидагилардир:

а) ҳисоботда баён қилинган камчиликлар ва хатоликлар ҳақидаги маълумотларнинг муҳимлиги;

б) вазиятни тузатиш учун зарур бўладиган молия ва меҳнат харажатлари ҳажми;

в) ушбу камчиликлар ва четга чиқишларни бартараф этиш чоралари етарли бўлмаганда келиб чиқиши мумкин бўлган салбий оқибатлар.

8. Бизнингча, ички аудит хизмати кейинги назорат графигини ишлаб чиқиши ва у йиллик иш режасининг таркибий қисми бўлиши керак.

Бу график камчиликлар ва хатоликларни бартараф этишнинг вақт чегаралари, шунингдек текширув объекти раҳбарининг жавобини олиниши кераклиги муддатни ҳисобга олган ҳолда шакллантирилади.

9. Кейинги назорат усуллари:

1) аниқланган камчиликлар ҳақидаги ахборот кўрсатилган ҳисобот (далолатнома)дан кўчирмаларни уларни бартараф этиш чораларини кўриш учун жавобгар бўлган текширув объекти раҳбарларига юбориш.

2) камчиликларни бартараф этиш бўйича таклиф этилаётган чора-тадбирлар самарадорлиги нуқтаи назардан раҳбарларнинг жавобини олиш ва баҳолаш;

3) зарур ҳолларда, хўжалик юритувчи субъектлар ёки унинг таркибий бўлинма раҳбарларидан текширув давомида аниқланган камчиликларни бартараф этишнинг бориши ҳақида аниқ маълумотларни олиш.

10. Кейинги назорат натижалари асосида хизмат хати ёки далолатнома тузилади. Унда ички аудиторлар томонидан аниқланган камчиликлар ва хатоликларни ўз вақтида ва тўлиқ бартараф этиш бўйича тадбирларнинг амалга оширилганлиги ҳолати ҳақидаги маълумотлар акс эттирилади.

## ХУЛОСАЛАР

Тадқиқот мавзуси доирасида амалга оширилган илмий тадқиқотлар натижалари бўйича қуйидаги хулосаларга келинди:

1. Ички аудит хизмати ёрдамида халқаро аудит стандартлари ва молиявий ҳисобот халқаро стандартларига ўтиш орқали акциядорлик жамиятларида корпоратив бошқарув тизимидаги принцип ва ёндашувларни тубдан ўзгартириш, қайта ташкил этиш ва такомиллаштириш имконияти яратилади. Ички аудит хизмати хорижда молиявий ҳисоботни тайёрлаш жараёнида муҳим ўрин эгаллайди. У томонидан тайрланган молиявий ҳисоботни консолидациялаш натижаларини таҳлиллари ва Кузатув кенгаши томонидан қарор қабул қилиш мақсадлари учун ҳам тезкор ҳисобланади.

2. Ўзбекистонда бозор муносабатларига ўтиш ва иқтисодиётни эркинлаштирилиши аудиторлик хизматларини ташкил этиш ва уни бошқариш тизimini такомиллаштириш заруратини келтириб чиқарди. Шуларни инобатга олиб ривожланган мамлакатлар тажрибалардан келиб чиқиб республикада ички аудит тизими ташкил этилди ва уни юритишни методологик асослари ва усуллари жорий этилди.

3. Ички назорат режалаштириш, ташкил этиш ва тартибга солиш, ҳисоб, таҳлил босқичларини ўз ичига олиши лозим. Бунда ички назорат тизими ва бухгалтерия ҳисоби назорати тизимига алоҳида ажратилди, уларнинг асосини ички аудит тизими ташкил этиши эътироф этилди.

4. Аудиторлик фаолияти билан боғлиқ меъёрий ҳужжатлар, асосан, ташқи аудиторлик ташкилотлари фаолиятига тегишли бўлганлиги сабабли Ички аудиторлар институти томонидан ишлаб чиқилган стандартлардан фойдаланиш имконияларининг концептуал асослари яратилиши керак. Бунинг учун халқаро амалиётда тўпланган тажриба асосида ички аудитни тартибга солиш асосларини жорий этиш мақсадга мувофиқ. Ички аудит стандартлари, ахлоқ кодекси, низомлар, меморандумлар ва бошқалар Ўзбекистон Республикасида ички аудитни ташкил этишда меъёрий асос қилиш мақсадга мувофиқлиги асосланди.

5. Ички аудит сифатини ошириш учун жамоатчилик ташкилотлари, Ички аудит институтлар фаолияти бўйича халқаро тажрибалар ўрганилди ва улар асосида Ўзбекистонда ички

аудиторлар фаолиятини тартибга солиш учун Ўзбекистон аудиторлар Палатаси қошида Кўмита, кейинчалик эса Ички аудиторлик институтини ташкил этиш мақсадга мувофиқлиги таъкидланди.

6. Ички аудит фаолиятини чуқур таҳлил қилиш ҳамда ички ва ташқи назоратга ажратиш орқали аудитни сифат назорати тушунчаси асосланди. Ички аудит фаолияти жараёнини сифатини ошириш учун асосий аудиторнинг ўз ассистентлари ишини назорат қилиш, аудиторлар ишининг ички аудит хизмати раҳбари томонидан назорат қилиниши, ташқи назоратга ажратилди. Ички жорий аудит назоратини амалга ошириш, аудит сифатини оширишга йўналтирилган «Аудиторнинг жорий иши ҳақидаги қундалик ҳисоботи» тартиби ишлаб чиқилди.

7. Ички аудитни режалаштириш, текширувларининг календарь графикларига киритиладиган амаллари билан боғлиқлиги таърифланди. Аудиторлик иш календарь графиги тузилган бир йил ичида юз бериши эҳтимоли бўлган хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятидаги туб ўзгаришларни ҳисобга олиш ва аудиторлик текширувларини ўтказиш навбатига тегишли тузатишлар киритиб бориш тартиби таклиф этилган.

8. Аудиторлик ишларини янада сифатли бажариш, далил ва ҳулосалар тўплаш, улар асосида хўжалик юритувчи субъект ичида бошқарув қарорлари қабул қилишга ёрдам берадиган, рақобатдошликни ошириш ва ривожлантириш учун хорижий инвестицияларни жалб этишни фаоллаштиришга йўналтирилган ички аудит хизматининг меъёрий-услубий ҳужжатлари тизими гуруҳлаштирилди.

9. «DORI-DARMON» АК учун ички аудитор ваколатларини тақсимлаш жараёни алгоритми ишлаб чиқилди ва алгоритмик ечимларга эга тизимли дастурлаш доирасида унинг 3 босқичи: тайёргарлик, бажариш, якуний босқичлари шакллантирилди.

10. Ички аудиторлик текшуруви якуни бўйича аудиторлик ҳисоботини тузишнинг услубий жиҳатлари ишлаб чиқилган. Аудиторлик текширувлари бўйича қарорнинг бажарилиши ҳисобини юритиш ва назорат қилиш учун аудиторлик хизмати ёки аудитор аудиторлик текширувлари ва улар бўйича қабул қилинган чоралар ҳисобини юритиш тизими таклиф этилди.

## Фойдаланилган адабиётлар

### **1. Ўзбекистон Республикаси қонунлари, Президент фармонлари ва қарорлари, Вазирлар Маҳкамаси қарорлари:**

1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси-Т.: «Ўзбекистон» 2012 (янги таҳрири).

2. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуни (янги таҳрири) – Тошкент, 2000 йил 26 май.

3. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. –Тошкент, 2016 йил 13 апрель, №73 (6508).

4. Ўзбекистон Республикасининг «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорлар ҳуқуқларини ҳимоялаш тўғрисида»ги Қонуни. Ўзбекистоннинг янги Қонунлари. №14. –Тошкент. Адолат, 1996 йил.

5. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида» ги 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон қарори.

6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Акциядорлик жамиятларига хорижий инвесторларни жалб қилиш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги 2015 йил 21 декабрдаги ПҚ-2454-сонли Қарори.

7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Бозор ислохотларини чуқурлаштириш ва иқтисодийни янада эркинлаштириш соҳасидаги устувор йўналишлар амалга оширилишини

жадаллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги фармони. 2005 йил 14 июн.

8. «Тадбиркорлик субъектлари томонидан тақдим этиладиган ҳисобот тизимини такомиллаштириш ва уни ноқонуний талаб этганлик учун жавобгарликни кучайтириш тўғрисида» Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 15 июндаги ПҚ-100-сон қарори. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами. 2005 йил, 23-24-сон (159-160) июнь.

9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелда қабул қилинган 4720-сонли «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги фармони.

10. «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сонли қарори.

11. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сон қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот (иш, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида» низом.

12. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Дебиторлик ва кредиторлик қарзларни солиштиришни ўтказиш тўғрисида»ги қарори. 1998 йил 4 август. 129-сон.

#### IV. Ўзбекистон Республикаси Президентининг асарлари:

13. Бош мақсадимиз – мавжуд кийинчиликларга қарамасдан, олиб бораётган ислохотларни, иктисодиётимизда таркибий ўзгаришларни изчил давом эттириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка янада кенг йўл очиб бериш ҳисобидан олдинга юришдир / Мамлакатни 2015 йилда ижтимоий-иктисодий ривожлантириш яқунлари ва 2016 йилга мўлжалланган иктисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маъруза // Халқ сўзи, 2016 йил 16 январь, № 11 (6446).

14. Мамлакатимизни модернизация қилиш ва кучли фуқаролик жамияти барпо этиш – устувор мақсадимиздир. – Президент Ислам Каримовнинг Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси Қонунчилик палатаси ва Сенатининг қўшма мажлисидаги маърузаси // Халқ сўзи, 2010 йил 28 январь.

15. Каримов И.А. Мамлакатимизда демократик ислохотларни янада чуқурлаштириш ва фуқаролик жамиятини ривожлантириш концепцияси. Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси Қонунчилик палатаси ва Сенатининг қўшма мажлисидаги маърузаси. 2010 йил 13 ноябрь.

16. Каримов И.А. «Жаҳон молиявий-иктисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари». Тошкент: Ўзбекистон, 2009 йил.

17. Каримов И.А. «Демократик ҳуқуқий давлат, эркин иктисодиёт талабларини тўлиқ жорий этиш, фуқаролик жамияти



асосларини қуриш – фаровон ҳаётимиз гаровидир» Т.: «Ўзбекистон». НМИУ, 2007 йил. 64 бет.

18. Каримов И.А. «Ўзбекистон демократик тараққиётининг янги босқичида» – Т.: «Ўзбекистон», 2005.

19. Каримов И.А. Эришган марраларимизни мустаҳкамлаб, ислохотлар йўлидан изчил бориш – асосий вазифамиз. Халқ сўзи. 2004 йил 7 февраль.

### **III. Сохага оид меъёрий ҳужжатлар:**

20. Аудитор малака сертификатини бериш тартиби тўғрисидаги низомга ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш тўғрисида Ўзбекистон Республикаси молия вазирининг 2007 йил 15 июндаги 65-сон буйруғи (Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2007 йил 18 июлда 977-3-сон билан давлат рўйхатидан ўтказилган).

21. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сон қарорига 2-илова. Корхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида Низом.

22. Ўзбекистон аудиторларининг касбга доир Кодекси. Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясининг 2005 йил 26 августдаги 4-сон ва Ўзбекистон аудиторлар Палатасининг 2005 йил 25 июндаги 3-сон қарорлари билан тасдиқланган.

23. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида рўйхатга олинган. 1999-2005 йил.

24. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сон қарорига 1-илова «Аудиторлик ҳуло-

саларини солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олиш тартиби тўғрисида» Низом. 2-илова «Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаганлиги учун хўжалик юритувчи субъектлардан жарима ундириш тартиби тўғрисида» Низом. 3-илова «Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш тартиби тўғрисида» Низом.

25. Ўзбекистон Республикаси молия вазирининг 2002 йил 27-декабрдаги «Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш бўйича қондаларни тасдиқлаш тўғрисида»ги 14-сон буйруғи (ЎзР АВ томонидан 24.01.2003 йилда 1209-сон билан рўйхатдан ўтказилган).

#### **IV. Асосий адабиётлар:**

26. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.

27. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001.

28. Андреев В.Д. Внутренний Аудит. – М.: «Финансы и статистика», 2003.

29. А.В.Вахобов ва бошқалар. «Молиявий ва бошқарув таҳлили». Т.: «Шарқ», 2005 йил.

30. «Аудит» М.М.Тулаходжаева ва Ш.И.Илхомовларнинг умумий таҳрири остида. –Т.: «Норма», 2008 йил.

31. Бычкова С.М. Итыгилова Е.Ю. Аудит: учеб. пособие. под ред. проф. Соколова Я.В.-М.:Магистр,2009.

32. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете // Аудиторские ведомости. – 2011.

33. Васильева Н. В. Стандарты и методы внутреннего аудита // AccountingReport, 2003, март/апрель

34. Виноградов О.В., Мизиковский Е. А. Оценка аудиторами качества внутреннего контроля // Бухгалтерский учет. - 2006. - № 2.

35. Внутренний аудит: от старта к результату «Консультант», 2006, N 11 В.Бурцев Д. э. н., аудитор ЗАО «Ин-Аудит».

36. Войтоловский Н.В. «Комплексный экономический анализ предприятия»– Спб.: Питер, 2009 год.

37. Германия ички аудиторлари институти 1954 йилда ташкил этилган, Ички аудит Институти унинг таркибига кирди.

38. Гинзбург А.И. «Экономический анализ» – Спб.: Питер, 2008 год.

39. Делойт и Туш СНГ. Оптимизация роли внутреннего аудита в эпоху Сарбейнса - Оксли. 2007. С. 10 (Закон Сарбейнса - Оксли, принятый Конгрессом США в 2002 г., регламентирует деятельность компаний, акции которых обращаются на фондовом рынке).

40. Джек Робертсон. «Аудит». Перев. с англ. – М, KPMG. Аудиторская фирма «Контакт». 2009 г.

41. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова. - М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. - 240 с.: ил. (Аудит: теория и практика).

42. Донцова А.В., Никифорова Н.А. «Экономический анализ» –Москва: Дело и Сервис. 2009 год.

43. Евдокимова А.В., Пашкина И.Н. Внутренний аудит и контроль финансово – хозяйственной деятельности организации. Практическое пособие/ М.:Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009.

44. Емельянова И.Н. Служба внутреннего аудита: цели, задачи и принципы функционирования / Научно-практический журнал «Учет и статистика» / 1 (13). – 2009. – 69 с.

45. Ендовицкий С.В. Аудит. – М.: ИнФолио, 2008. – с. 137.

46. Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит. – М.: Юрайт, Высшее образование, 2010. – с. 75.

47. Жминько С.И., Швырёва О.И., Сафонова М.Ф. Внутренний аудит. Ростов н/Д.: Феникс, 2008.

48. Зорострова И.В. «Экономический анализ фирмы и рынка» Н.М.Розанова, –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009 год.

49. Илхамов Ш.И. Амалий аудит. Дарслик. Т.: ТДИУ-2010.

50. Ионова А.Ф., Селезнева Н.Н. «Финансовый анализ» –М.: ЮНИТИ. 2006 год.

51. Каплан Роберт С., Нормон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2008. – 275 б.

52. Каримов А. Бухгалтерия хисоби: дарслик - Т.: «Шарк» нашриёт-матбаа акциядорлик компанияси, 2004.

53. Каримов Н.Ф. «Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва уни услубиётини такомиллаштириш муаммолари» Монография. Т., – 2007 й

54. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие /Под ред. О.В. Ковалевой. - М.: Приор-издат, 2003.

55. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита (2001). - М.: МЦРСБУ, 2002.

56. Макальская А.К. Внутренний аудит: Учебно-практ. Пособие. – М.: Дело и Сервис, 2002.

57. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.

58. Мерзликина Е.М. Аудит [Текст]: Учебник /Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская, М.: ИНФРА-М, 2009.

59. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В., Мамаева Г.Н. Аудит. - М.: Волтерс Клувер, 2013.

60. Пугачёв В.В. «Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса» –Москва: Дело и Сервис, 2010 год.

61. Савицкая Г.В. «Анализ хозяйственной деятельности предприятия»–Москва: Инфра-М, 2009 год.

62. Семенович В.Ю. «Основы внутреннего аудита» – М.: ЮниСтат, 2007.

63. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: Учебное пособие. 3-е изд. перераб. – М.: КНОРУС, 2007.

64. Суйц В.П., Ситникова В.А. Аудит. – М.: КноРус, 2012. -- с. 87.

65. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. М.: «Финансы и статистика», 2003.

66. Умарова М., Эшбоев Ў., Ахмаджонов К. Бухгалтерия ҳисоби: Дарслик (Тўртинчи тўддирилган нашр) - Т.: «УАЖБНТ» Маркази, 2008.

67. Хасанов Б.А. «Система финансового контроля и внутреннего аудита» Аудиторские ведомости № 3/2003.

68. Хошимов Б. Бухгалтерия ҳисоби назарияси- Т.: «Янги аср авлоди», 2004.

69. Чая Г. В. Внутренний контроль в коммерческих банках: Автореф. дисс. канд. экон. наук.- М., 2006.

70. Чуев И.Н., Чуева Л.Н. «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» –Москва: Инфра. 2008 год.

71. Шеремет А.Д., Суйц В.П. «Аудит» –Москва: ИНФРА – М, 2008 год.

72. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник.-5-е изд., перераб. и доп./М.: «ИНФРА-М». 2006.

73. Шуримова Е.Л., Умнова Е.А., Воропаева Т.В. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета, анализа, аудита: Учеб. пособие для вузов. - М.: Перспектива, 2001.

74. Ярославцев С.Б. Развитие методических основ стандартизации деятельности аудиторских организаций [Электронный ресурс]. URL: [content/razvitie-metodicheskikh-osnov-standartizatsii-deyatelnosti-auditorskikh-organizatsii](http://content/razvitie-metodicheskikh-osnov-standartizatsii-deyatelnosti-auditorskikh-organizatsii).

#### **V. Қўшимча адабиётлар:**

75. Аудиторлар учун қўлланма. - Т., ЎБАМА, 2007.

76. Абдуллаев А. Бухгалтерия ҳисоби.: II-нашр. Т.: Минхож, 2002.

77. Адамов Н.А. Бухгалтерский учет в строительстве: 2-е изд. - СПб.: Питер, 2009.

78. Акрамов Э.А. Ишмухамедов Ш. Узбекистан на пути к рынку: теоретические основы, условия и практика перехода. Т.: «Узбекистан», 2007г.

79. Акчурин Е.В. Бухгалтерский учет на предприятиях розничной торговли: Учебно-практическое пособие. - М.: Ось - 89, 2008.

80. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001.

81. Андреев В.Д. Практический аудит. Справочный пособия. М. «Экономика» – 2008 г.

82. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ./ Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1995

83. Барышников Н.П. «Организация и методика проведения общего аудита», Москва, 2012 г.

84. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. - М.: Финансы, 2010 г.

85. Бобожонов О., Жуманиёзов Қ. Молиявий ҳисоб бўйича амалий машғулотлар, ўқув қўлланма. 2-нашри. Т.: «Адабиёт жамгармаси», 2004.

86. Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. - М.: «Экзамен», 2009

87. Болт Г. Дж. Практическое руководство по управлению сбытом. - М.: Экономика, 2011 г.

88.Бородин В.А. Амаглобели Н.Д. Теория бухгалтерского учета. М.: ЮНИТИ ДАНА, 2009.

89.Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»). - СПб.: Издательство «Лань», 2000

90.Васильева Н. В. Стандарты и методы внутреннего аудита // Accounting Report, 2011, март/апрель

91.Васильева Н. В. Стандарты и методы внутреннего аудита // AccountingReport, 2003, март/апрель.

92.Васильева Н. В. Стандарты и методы внутреннего аудита. 2-издание, переработанное и дополненное. // AccountingReport, 2009, март/апрель.

93.Вахидов С., Махамадиев А. Бошка тармоқларда бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари. Т.: 1-ТошТИ босмаҳонаси, 2004.

94.Волков Н. Г. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятиях. – М. Дело и право, 2010г.

95.Волох Б. И. Проблемы развития учета и аудита в строительстве. – М. «Финансы и статистика», 2010г.

96.Вохидов С. В., Вохидов Т. С. Бошка тармоқларда бухгалтерия ҳисоби. Т., -2000й.

97.Грейнер Л, Р.Метцгер «Consalting to Menegment» the Boston Consalting group.

98.Данилевский Ю. А. Мезенцева Т. М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. – М. «Финансы и статистика», 2009г.



99. Джек Робертсон. «Аудит». Перев. с англ. – М, КPMG. Аудиторская фирма «Контакт». 2009 г.

100. Дўстмуратов Р., Файзиев Ш., Кўзиев И., Пўлатов Ф. Аудит. Ўқув кўлланма. II қисм. – Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2008.

101. Каплан Роберт С., Нормон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2008. – 275 б.

102. Каплан Роберт С., Нормон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2012 г.

103. Каримов Н.Ф. «Тижорат банкларида ички аудитни таъкил қилиш ва уни услубиётини такомиллаштириш муаммолари» Монография. Тошкент – 2007 й.

104. Козлова Е. П., Парашутин Н. В. Бабченко Т. Н., Галанина Е. Н. Бухгалтерский учет. М. «Финансы и статистика» 2008 г.

105. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет. М. Инфра. - М 2009 г.

106. Макальская А.К. Внутренний аудит: Учеб.-практ. пособие Серия Б-ка журн.Финансовый менеджмент Издательство «Дело и Сервис» 2011 г

107. Макарьева В. И. Учет в условиях рынка. Консультация. – 2-е изд., перераб. –М. «Финансы и статистика», 2010г.

108. Максимова В.Ф. Загальний хід до організації системи внутрішньогосподарського контролю / Бухгалтерський облік та господарський контроль (Вісник №19). - Житомир: ЖІТІ, 2002

109. Международный аудит: Учебное пособие / Т. В. Ножкина. - Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ. 2011

110. Мезенцева Т.М., Мезенцева Г.Н., Горобец В.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности тесты с ответами. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 185 стр.

111. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.

112. Мескон М.Х. , М. Альберт ва Ф. Хедоур «Основы менеджмента» Москва: Издательство «Дело» 2007

113. Овсийчук М.Ф. «Аудит. Организация. Методика проведения», Москва, 2008

114. Панкратова Л.А., кафедра управленческого учета и аудита Орловского государственного института экономики и торговли

115. Пятенко С.В. Вубор аудитора и консультанта. М. ФБК-пресс-2008г.

116. Рогоуленко Т.М., Пономарева С.В. Аудит. – М.: КноРус, 2013.

117. Саймсон Г., Смитбург Д, Томпсон В «Менеджмент в организациях» М.:Экономика 2005г

118. Федерова Г.В. Информационные технологии бухгалтерского учета. анализа и аудита. М.: «ОМЕГА - Л», 2007.

119. Хасанов Б.А. «Система финансоого контроля и внутреннего аудита» Аудиторские ведомости № 3/2003

120. Хасанов Б.А., Мажидов А.А., Фазылова А.Н., Аликулов А.И. Калькулирование себестоимости продукции. Учеб. пособие. Т.: «Фан ва технология» 2008 г.

121. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Издательство: «Финансы и статистика», 2000 SBN: 5-279-01212-2

122. Чая Г. В. Внутренний контроль в коммерческих банках: Автореф. дисс. канд. экон. наук. - М., 2006 г

#### **VI. Даврий нашрлар, статистик тўпламлар ва ҳисоботлар**

123. «Бозор, пул ва кредит» журнали.

124. Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси журнали.

125. Солиқ ва божхона хабарлари газетаси.

126. Солиқ тўловчининг журнали.

127. Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби журнали.

128. Инсон ва қонун газета.

129. «Молия» журнал

130. «Аудитор» журнали №11-2012, 2012 йил 13 декабрь

131. «Экономическое обозрение» журнали

132. «Иқтисодиёт ва таълим» журнали

133. «Жамият ва бошқарув» журнали

134. «Рынок, деньги и кредит» журнали

135. «Халқ сўзи» газетаси

136. «Деловой партнер Узбекистана» газетаси

#### **VII. Интернет сайтлари**

137. [Naba@naaa.uz](mailto:Naba@naaa.uz)

138. [auditpalata@mail.ru](mailto:auditpalata@mail.ru)

139. [www.mf.uz](http://www.mf.uz)

140. [www.soliq.uz](http://www.soliq.uz)

141. [account@ishonch.uz](mailto:account@ishonch.uz)

142. [www.gov.uz](http://www.gov.uz)

143. [www.ziyo.edu.uz](http://www.ziyo.edu.uz)

144. [www.tsuefan.uz](http://www.tsuefan.uz)

145. [www.uzinfocom.uz/lang/uzb](http://www.uzinfocom.uz/lang/uzb)

146. [Http://fio.info.ru/temp/3295/index.htm](http://fio.info.ru/temp/3295/index.htm)

147. [Http://search.re.uz](http://search.re.uz)

148. [Http://ictcouncil.gov.uz](http://ictcouncil.gov.uz)

149. [www.rusmet.ru](http://www.rusmet.ru)

150. [www.vse.uz](http://www.vse.uz)

151. [www.stat.uz](http://www.stat.uz)

152. [www.search.uz](http://www.search.uz)

153. [www.unctad.org](http://www.unctad.org)

154. [Http://fio.ifmo.ru/archive/group13/clwu2/](http://fio.ifmo.ru/archive/group13/clwu2/)

155. <http://www.theia.org>

156. [www.audit.uz](http://www.audit.uz)

157. [www.audit-reyting.uz](http://www.audit-reyting.uz)

158. [www.bloomber.com](http://www.bloomber.com) Combined Code of Corporate Governance.

159. [www.naab.uz](http://www.naab.uz) Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар  
Миллий ассоциацияси.

160. <http://www.anesta-audit.ru>

161. <http://www.dissercat.com>

# МУНДАРИЖА

<b>КИРИШ</b> .....	3
--------------------	---

## **I-БОБ.**

### **ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА ИЧКИ АУДИТ ФАОЛИЯТИНИ ТАРТИБГА СОЛИШНИНГ НАЗАРИЙ ВА МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИ**

1.1 Хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат ва унинг бошқарув жараёнидаги ўрни.....	6
1.2 Ички аудитнинг мазмун-моҳияти ва вазифалари.....	16
1.3 Ички аудитни меъёрий ва услубий тартибга солиш асослари.....	28
1.4 Ички аудит тизимининг бошқа назорат тизимлари билан ўзаро боғлиқлиги ва хусусиятлари.....	43

## **II-БОБ.**

### **ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА ИЧКИ АУДИТ ФАОЛИЯТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЮРИТИШНИНГ ХАЛҚАРО НОРМАЛАРИ ВА ТАЖРИБАЛАРИ**

2.1 Хорижий давлатларда ички аудит хизмати фаолият юритишининг меъёрий асослари.....	52
2.2 Халқаро ички аудит стандартлари ва уларни Ўзбекистонда қўллаш имкониятлари.....	63
2.3 Ички аудитни ташкил этиш бўйича халқаро тажриба.....	76
2.4 Ички аудитни сифат назоратини таъминлаш йўллари.....	82

## **III-БОБ.**

### **ИЧКИ АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ МУАММОЛАРИ ВА УНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

3.1 Ўзбекистонда ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этиш муаммолари.....	95
3.2 Ички аудит хизмати фаолиятини ташкил этиш ва амалга оширишнинг услубий жиҳатлари.....	103
3.3 Аудиторлик текширувларини режалаштириш методикаси.....	118
3.4 Ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигини ошириш ва сифатини таъминлаш йўллари.....	129

## **IV-БОБ.**

### **ЎЗБЕКИСТОНДА ИЧКИ АУДИТ МЕТОДОЛОГИЯСИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ ЙўНАЛИШЛАРИ**

4.1 Аудиторлик текширувларини ўтказиш технологиясини такомиллаштириш.....	140
---------------------------------------------------------------------------	-----

4.2	Ички аудитнинг текширув объектини танлаш.....	153
4.3	Текширув амалларини такомиллаштириш ва хуж- жатлаштириш йўллари.....	162
4.4	Аудиторлик текширувларини яқинлаш ва қабул килинган қарорларни бажарилишини кейинги назорат қилиш услубиёти.....	173
	<b>ХУЛОСАЛАР.....</b>	<b>187</b>
	<b>Фойдаланилган адабиётлар.....</b>	<b>189</b>



**АХМЕДЖАНОВ КАРИМЖОН  
БАКИДЖАНОВИЧ**

**ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА  
ИЧКИ АУДИТ МЕТОДОЛОГИЯСИНИ  
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**Тошкент – «Fan va texnologiya» – 2016**

Мухаррир: Ш.Кучербаева  
Тех. муҳаррир: М.Холмуҳамедов  
Мусаввир: Д.Азизов  
Мусахҳиҳа: Н.Ҳасанова  
Компьютерда  
саҳифаловчи: Н.Раҳматуллаева

**E-mail: [tipografiyasnt@mail.ru](mailto:tipografiyasnt@mail.ru) Tel: 245-57-63, 245-61-61.**

**Нашр.лиц. АЛ№149, 14.08.09. Босишга рухсат этилди 07.06.2016 йил.**

**Бичими 60x84 1/16. «Times Uz» гарнитураси. Офсет усулида босилди.**

**Шартли босма табоғи 12,75. Нашр босма табоғи 13,0.**

**Тиражи 500. Буюртма № 93.**