

С.Н. Абраева,
ўқитувчи, ТМИ

АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИ ЖАРАЁНИДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ИЧКИ НАЗОРАТ ТИЗИМИНИ БАҲОЛАШНИНГ АҲАМИЯТИ

В статье рассматриваются критерии оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска, а также роле изучения методов оценки бухгалтерского учета, внутреннего контроля клиента в ходе аудиторской проверки. Значения и использование критерий оценки достоверности полученной информации в ходе аудиторской проверки.

The article considers assessment criteria of the internal control and audit risk and Role studying the methods of evaluation of accounting and internal control of the client during the audit. The values and the use of the criterion of an estimation of reliability of information received during the audit.

Калит сўзлар: бухгалтерия ҳисоби тизими, ички назорат тизими, аудиторлик ташкилотларининг ички стандартлар, синтетик ҳисоб, аналитик ҳисоб, аудитда муҳимлик, аудиторлик rischi.

Барчамизга маълумки, мамлакатдаги хизмат кўрсатиш соҳасининг ривожланиши унинг иқтисодий тараққий этишига тўғридан-тўғри таъсир кўрсатади. Бу борада давлатимиз раҳбари И.А. Каримовнинг хизмат кўрсатиш соҳасидаги қуйидаги фикрларига эътибор қаратсак, “Ўтган йили иқтисодиётимизни таркибий ўзгартириш ва диверсификация қилишни чуқурлаштириш, бандликни таъминлаш, одамларимизнинг даромади ва ҳаёт сифатини оширишнинг муҳим омил ва йўналишларидан бири тариқасида **хизмат кўрсатиш ва сервис** соҳасини жадал ривожлантириш борасидаги тизимли ишлар изчил давом эттирилди. 2015 йилда ялпи ички маҳсулот ўсишининг ярмидан кўпи хизмат кўрсатиш соҳаси ҳиссасига тўғри келгани бу тармоқнинг иқтисодиётимиздаги ўрни ва таъсири нақадар катта эканини кўрсатади”[1].

Замон талаби билан хизматлар таркиби ҳам тубдан ўзгариб бормоқда. Бу борада аудиторлик фаолиятини алоҳида эътироф этишимиз мумкин.

Мамлакатимиз мустақилликка эришгандан сўнг молиявий назоратнинг замонавий шакли бўлган – аудиторлик хизматининг ривожлантиришга эътибор кучайди. Бу борада катта ишлар амалга оширилганини, аудит соҳасида яратилган меъёрий-ҳуқуқий асос, миллий аудит бозоримиздаги мавжуд аудиторлик фирмаларимиз ва уларда фаолият юритаётган аудиторлар, шу билан бирга ички аудиторлар салоҳиятида кўришимиз мумкин.

Галдаги вазифамиз ушбу хизмат турини такомиллаштириш, халқаро тажрибалардан фойдаланиб, улар уйғунлигига эришишдир.

Бугун “аудиторлик текшируви”, “бухгалтерия ҳисоби тизими”, “ички аудит”, “ички назорат” каби иборалар нафақат шу соҳа вакиллари учун балки

жамиятнинг бошқа катламлари учун ҳам ёт тушунча эмас. Маълумки, аудиторлик ташкилотларининг асосий фаолияти аудиторлик текширувларини амалга оширишдир. Аудиторлик текширувларини ўтказишнинг бир қанча муҳим босқичлари бўлиб, текширишни режалаштириш, текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш, аудитда муҳимлик ва аудиторлик рискин аниқлаш, аудиторлик далилларини тўплаш шулар жумласидандир.

Аввало “бухгалтерия ҳисоби тизими”, “ички назорат тизими” каби тушунчаларга меъёрий ҳуқуқий ҳужжатлар нуктаи назаридан изох бериб ўтсак. Ўзбекистон Республикасининг 12 сонли “Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш” номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандартида юқоридаги тушунчаларга қуйидагича таъриф берилган:

Бухгалтерия ҳисоби тизими - хўжалик юритувчи субъектнинг вазифалари ва ёзувларининг йиғиндиси бўлиб, улар орқали молиявий ҳисоботда хўжалик операциялари ва бошқа воқеалар натижаларини идентификациялаш, тўплаш, таҳлил қилиш, ҳисоблаш, таснифлаш, умумлаштириш ва акс эттириш мақсадида бухгалтерия ҳисобини юритиш усули сифатида хўжалик операциялари натижаларини қайта ишлаш;

Ички назорат тизими - хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан молиявий-хўжалик фаолиятини назорат қилиш ва самарали юритиш, активлар ва ҳисоб ҳужжатларининг сақланишини таъминлаш, хато ва фирибгарлик ҳолатларини олдини олиш ва аниқлаш, бухгалтерия ёзувларининг аниқ ва тўлиқлиги ва ўз вақтида ишончли молиявий маълумотларни тайёрлаш мақсадида қабул қилинган ташкилий тадбирлар, усуллар ва амаллар (ички назорат воситалари) йиғиндиси”[2]

Ҳар қандай ҳолатда ҳам аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг молия хўжалиги фаолиятини текширишдан олдин корхонада бухгалтерия ҳисоби қандай ташкил этилганлигини ва ҳозирда қандай юритилаётганлигини ўрганиши лозим. Ички назорат тизими фаолиятини ўрганиб уни баҳолаш эса аудиторга текширув жараёнида унга таяниш мумкин ёки йўқлиги ҳақида қарор қабул қилишида ёрдам беради. Булар эса ўз навбатида аудитнинг муҳим босқичларидан бири бўлган риск ва муҳимлик чегараларини аниқлашда аудиторга қўл келади.

Ички назорат тизими ва риск чегараларини аниқлашнинг назарияси аудиторлик текширувининг асосий муаммоли ҳудудларидан бўлиб, ғарбда 1980 йилларнинг охири 1990 йилларнинг бошига келиб бу тушунчалар кенг қўлланила бошланди[3].

Корхонада юритилаётган бухгалтерия ҳисоби хўжалик фаолиятини ишонарли акс эттираётганини аниқлаш учун аудитор қуйидагиларга аҳамият беради: ҳисоб ҳужжатларининг айланиш режа-жадвали, бухгалтерия хизмати ходимларининг вазифаси ва масъулиятлари чегарасининг белгиланиши, корхонада амалга ошириладиган одатий ва бир марталик муомалаларни акс эттиришда

фойдаланиладиган счетлар ҳамда уларнинг ўзаро боғланиши баёни ва бошқалар. 12-сонли аудитнинг миллий стандартида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганиш ҳамда баҳолаш аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатларида албатта акс эттирилиши лозимлиги айtilган ва бунда қуйидагилардан фойдаланиш тавсия этилади:

- а) махсус ишлаб чиқилган тест амалларидан;
- б) раҳбарият ходимлари ва бухгалтерия ишчиларининг фикрларини аниқлаш мақсадида намунавий саволлар рўйхатидан;
- в) текширув варақлари ва махсус бланкалардан;
- г) эътирозлар рўйхати, баённома ёки далолатномалардан[4].

Гувоҳи бўлганимиздек, юқоридаги ҳужжатлардан фойдаланиш ҳавола тусига эга бўлиб, аудиторлик ташкилоти мазкур ва бошқа аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари талаблари асосида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганишнинг ва баҳолашнинг тартибини ҳамда услубини мустақил ишлаб чиқади, шунингдек баҳолаш ва ўрганиш натижаларидан келиб чиқиб, аудиторлик текширувидаги муҳимлик ва риск даражасини аниқлайди.

Таъкидлаганимиздек, ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш усули аудитор нуктаи назаридан келиб чиқиб белгиланади. Бунда текшириладиган миқдорнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг хусусиятлари инобатга олиниши зарур. Юқоридаги тизимларнинг ҳажми ва мураккаблик даражаси уларни ўрганиш ҳамда баҳолаш методига, шу билан бирга текшириладиган ҳужжатлар ҳажмига тўғридан-тўғри таъсир қилади[5].

Текшириладиган корхона бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш қуйидаги босқичларда амалга оширилади:

- 1) Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими билан умумий танишиш;
- 2) Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг ишончлилиқ даражасини олдиндан тахминий баҳолаш;
- 3) Тахминий баҳоланган бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг ишончлилиқ даражасини тасдиқлаш[6].

Миқдор корхона бухгалтерия ҳисоби тизимини инобатга олган ҳолда турли ўрганиш ва баҳолаш усуллариини таклиф этиши мумкин. Шулардан айримларини қуйида кўрсатиб ўтмоқчимиз.

1-жадвал

Бухгалтерия ҳисоби тизимини баҳолаш

№	Кўрсаткичлар	Баҳолаш (0-10 баллиқ тизим асосида)
1	2	3
1	Бухгалтерия ходимларининг вазифалари ва масъулиятлари чегарасининг белгиланганлиги	7
2	Бухгалтерия ходимларининг маълумоти ва тажрибасини дастлабки баҳолаш	8
3	Бухгалтерия ходимларининг малака ошириш курсларида ўқиғанлиги	6

4	Қонунчиликдаги бўлаётган ўзгаришлардан ўз вақтида хабардорлик (ҳисоб ва солиққа оид газеталарга обуна бўлиш ёки электрон нашрлардан фойдаланиш)	7
5	Бухгалтерия ходимларининг қўнимсизлиги	7
6	Дастлабки ҳужжатларнинг бухгалтерияга ўз вақтида келиб тушиши	6
7	Синтетик ҳисоб маълумотларининг аналитик ҳисоб маълумотларига мос келиши	8
8	Ҳисоб ҳужжатларининг сақланиши	5
9	Дастурий таъминот билан таъминланганлик	5
	Жами	59

Манба: Жадвал 265 сонли «Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви» номли ХАС (Халқаро аудит стандарти)дан фойдаланиб муаллиф томонидан мустақил тузилган.

Жадвалнинг ҳар бир кўрсаткичини белгиланган тартибда 0 дан 10 гача баҳолаш мумкин. Масалан, бухгалтерия ходимларининг маълумоти ва тажрибасини дастлабки баҳолаш (2 қатор) да дипломларнинг мавжудлиги ва соҳадаги ходимларнинг иш стажи асос бўлса, 3 қатордаги кўрсаткич ҳисобчиларнинг қанчалик тез-тез малака ошириш курсларига, семинарларга қатнашини баҳолайди.

Айтиб ўтиш лозимки, юқоридаги 8 та қатор инсон омили билан боғлиқ бўлиб, уларга берилган баҳонинг салмоқли қисми аудиторнинг шахсий тажрибаси ва малакасига боғлиқ бўлади. Дастурий таъминот билан таъминланганлик билан боғлиқ қаторни баҳолаш техник ёндашувни талаб этиши нуқтаи назаридан уни қўшимча жадвал ёрдамида аниқроқ таҳлил қилиш мумкин.

Бухгалтерия ҳисоби тизими қуйидагича баҳоланади:

$B_{\text{хБ}} = \frac{X_{\text{бй}}}{M_{\text{хбй}}}$

$B_{\text{хБ}}$ - бу бухгалтерия ҳисоби тизимини баҳолаш;

$X_{\text{бй}}$ - бу ҳақиқатдаги баллар йиғиндиси;

$M_{\text{хбй}}$ - бу олинishi мумкин бўлган балларнинг энг юқори қиймати

Юқоридаги жадвал кўрсаткичлари бўйича баҳоларнинг жами 59 ни ташкил этади. Кўрсаткичлар сони 9 та. Демак, йиғилиши мумкин бўлган балларнинг энг юқори қиймати 90. Бундан,

$$B_{\text{хБ}} = 59/90 = 0,65555556$$

Бўлинма 1 га яқинлашгани сари ($B_{\text{хБ}} \rightarrow 1$) натижани ижобий баҳолашимиз мумкин.

Худди шунга ўхшаш жадвални ички назорат тизимини баҳолаш учун ҳам кўриб ўтсак.

2 жадвал

Ички назорат тизимини баҳолаш

№	Кўрсаткичлар	Баҳолаш (0-10 баллик тизим асосида)
1	2	3
1	Мавжуд ички назорат тизими	8
2	Назорат амалларини бажарувчи шахслараро вазифалар ва масъулиятларнинг тақсимланиши	7
3	ИНТ учун жавобгар бўлган шахснинг мустақиллиги	6
4	Ички назоратни амалга оширувчи масъул шахсларнинг иш ҳажмига нисбатан етарлилиги	8
5	Ноодатий муомалаларнинг ҳисобда акс эттирилишини доимий назоратга олиниши	9
6	Назорат жараёнларининг режалаштирилишини ва бажарилишини ҳужжатларда акс эттириш	8
7	Аниқланган камчиликлар юзасидан ҳисоботлар тайёрланишининг доимийлиги ва тўлиқлиги	7
8	Аниқланган камчиликларни тузатишда раҳбариятнинг ўрни	8
9	Ички аудиторларнинг ташки аудитор билан ўзаро алоқаси	8
	жами	69

Манба: Жадвал 265 сонли «Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви» номли ХАС (Халқаро аудит стандарти)дан фойдаланиб муаллиф томонидан мустақил тузилган.

Жадвалнинг ҳар бир кўрсаткичини юқоридаги каби 0 дан 10 гача баҳолаб қуйидаги натижага келишимиз мумкин:

$ИнБ = \frac{Хбй}{Махбй}$

ИнБ - бу ички назорат тизимини баҳолаш;

Хбй - бу ҳақиқатдаги баллар йиғиндиси;

Махбй - бу олиниши мумкин бўлган балларнинг энг юқори қиймати

Юқоридаги жадвал кўрсаткичлари бўйича баҳоларнинг жами 69 ни ташкил этади. Кўрсаткичлар сони 9 та. Демак, йиғилиши мумкин бўлган балларнинг энг юқори қиймати 90. Бундан,

$БхБ = 69/90 = 0,76666667$

Бунда ҳам бўлинма 1 га яқинлашгани сабабли натижани ижобий баҳолашимиз мумкин.

Юқоридаги жадвалларнинг кўрсаткичлар устунини, текширувни амалга ошираётган аудитор мамлакатимизда амал қилаётган қонунчилик ва миллий стандартлар талабларидан четга чиқмаган ҳолда ўзи истаган кўрсаткичлар билан ўзгартириши мумкин. Баҳолаш устунисида 0 дан 10 баллгача баҳолаш мумкинлиги кўрсатилган. Бунда ҳам аудиторнинг ихтиёрига боғлиқ равишда баҳолаш тизими ўзгартирилиши мумкин.

Аудиторлик ташкилотлари текширувнинг бошқа босқичларидаги каби бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолашнинг танланган русум-қоидаларини ўз ички ишчи стандартда кўрсатиб ўтадилар.

Биз юқорида айтиб ўтган миллий стандартда таъкидланганидек, расмий аудиторлик хулосасини тайёрлашни кўзда тутувчи барча аудиторлик текширувлари жараёнида аудиторлар текшириладиган ҳўжалик юритувчи субъектда қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби тизимини текширишлари шарт ва бунда режалаштириладиган аудиторлик амалларининг моҳияти, ҳажми ва вақтинчалик харажатларини аниқлашга асос бўладиган назорат воситаларини ўрганишлари ва баҳолашлари лозим. Шундай экан, ушбу тизимларни тез фурсатда ишончли ва аниқ баҳолаш усулларини ва ёндашувларини ишлаб чиқиб амалиётда татбиқ қилиш пировардида улар орасидан самаралиларини танлаб жорий этиш аудиторлик текширувлари жараёнларининг жадаллашувига имкон яратади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Президенти Ислон Каримовнинг мамлакатимизни 2015 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2016 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузасидан. //Халқ сўзи 2016 йил 21 январь 11 сон.

2. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида 2007 йил 12 апрелда 1673-сон билан рўйхатга олинган Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2006 йил 29 декабрдаги 108-сон бўйруғи билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг 12 сонли «Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш» номли стандарти. WWW: lex.uz.

3. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учебное пособие. – 2-изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005, 50 бет.

4. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида 2007 йил 12 апрелда 1673-сон билан рўйхатга олинган Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2006 йил 29 декабрдаги 108-сон бўйруғи билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг 12 сонли «Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш» номли андозаси. WWW: lex.uz

5. Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - 6-е изд. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014.. 158 бет

6. Юдина Г.А., Черных М.Н., Основы аудита : Учебное пособие М.: КНОРУС, 2012, 79 бет