ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ
ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc.27.06.2017.1.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

ИЛХАМОВ ШАВКАТ ИСЛАМОВИЧ

АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИ ЖАРАЁНИДА ИЧКИ НАЗОРАТ ТИЗИМИНИ БАҲОЛАШ МЕТОДОЛОГИЯСИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит

ИҚТИСОДИЁТ ФАНЛАРИ ДОКТОРИ (DSc)
ДИССЕРТАЦИЯСИ АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент – 2018

УДК: 657. 6 (575. 1)

Фан доктори (DSc) диссертацияси автореферати мундарижаси

Оглавление автореферата докторской (DSc) диссертации

Contents of the Doctoral (DSc) dissertation abstract

Илхамов Шавкат Исламович
Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологиясини такомиллаштириш ……..... 3

Илхамов Шавкат Исламович
Совершенствование методологии оценки внутреннего контроля в процессе аудиторских проверок ……...…….. 33

Ilkhamov Shavkat Islamovich
Improvment of methodology of an assessment internal control in the course of audit inspections ……...…… 63

Эълон қилинган ишлар рўйхати
Список опубликованных работ
List of published works …….…… 67

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ
ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ
DSc.27.06.2017.1.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

ИЛХАМОВ ШАВКАТ ИСЛАМОВИЧ

АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИ ЖАРАЁНИДА ИЧКИ НАЗОРАТ ТИЗИМИНИ БАҲОЛАШ МЕТОДОЛОГИЯСИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит

ИҚТИСОДИЁТ ФАНЛАРИ ДОКТОРИ (DSc)
ДИССЕРТАЦИЯСИ АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент – 2018

Фан доктори (DSc) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида B2018.1. DSc / iqt.126 рақам билан рўйхатга олинган.

Диссертация Тошкент давлат иқтисодиёт университетида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз) илмий кенгаш веб-саҳифаси (www.bfa.uz) ва «Ziyonet» Ахборот-таълим портали (www.ziyonet.uz) манзилларига жойлаштирилган.

Илмий маслаҳатчи: **Ғуломов Саидахрор Саидаҳмедович**
иқтисод фанлари доктори, академик

Расмий оппонентлар: **Пардаев Мамаюнус Қаршибоевич**
иқтисод фанлари доктори, профессор

Қурбонов Зият Ниязович
иқтисод фанлари доктори, профессор

Исманов Иброхим Набиевич
иқтисод фанлари доктори, профессор

Етакчи ташкилот: **Тошкент давлат аграр университети**

Диссертация ҳимояси Тошкент молия институти ҳузуридаги илмий даражалар берувчи DSc.27.06.2017.1.17.01 рақамли илмий кенгашнинг 2018 йил «___» июнь куни соат 15.00 даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, А.Темур кўчаси, 60а уй. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-11-48, e-mail: admin@tfi.uz.

Диссертация билан Тошкент молия институтининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (____ рақам билан рўйхатга олинган). Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, А.Темур кўчаси, 60а уй. Тел.: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-11-48, e-mail: admin@tfi.uz.

Диссертация автореферати 2018 йил «____»_____ куни тарқатилди.

(2018 йил «____»_____даги _____ рақамли реестр баённомаси).

Н. Хайдаров
Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш раиси,
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

С. Мехмонов
Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш котиби,
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

А.Тўйчиев
Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш
ҳузуридаги илмий семинар раиси, иқтисодиёт
фанлари доктори, профессор

КИРИШ (докторлик диссертацияси аннотацияси)

Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати. Жаҳон амалиётида ички назорат тизимини тартибга солиш қонун билан белгиланган. 2002 йилда «Sarbanes Oxley»[1] (Сарбейнс Оксли) қонунининг қабул қилиниши АҚШ давлат органларининг корпоратив бошқарув масалаларини тартибга солишда катта аҳамият касб этмоқда. Ушбу қонунда акциядорлик жамиятларида халқаро талабларга жавоб берадиган ички назорат тизимини ташкил этиш назарда тутилган. Хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини ташкил этиш ва ушбу тизимни аудит жараёнида баҳолашнинг методологик асослари халқаро молиявий ташкилотлар ҳамда халқаро аудит стандартлари талаблари асосида такомиллаштирилмоқда. Самарали ташкил этилган ички назорат тизими ва ички аудит хизмати ишлаб чиқариш, бизнес жараёни самарадорлигини оширишга, шунингдек ишончли молиявий ҳисоботни шакллантиришга хизмат қилади.

Ҳозирги кунда дунёнинг кўпгина ривожланган мамлакатларида, айниқса, корпоратив бошқарув тизимида ички назорат ва ички аудитнинг назарий-методологик асосларини халқаро стандартлар талабларига мос равишда такомиллаштириш борасидаги илмий изланишларга алоҳида аҳамият берилмоқда. Бу борада, жумладан корпоратив бошқарув тизимида ички назорат ва ички аудитни халқаро талабларга мос равишда ташкил этиш, харажатларни камайтириш, иқтисодий салоҳиятни ошириш, молиявий ҳолат кўрсаткичларини яхшилаш, рақобатбардошликни ошириш ҳисобига инвестицияларни кенг жалб қилиш, қимматли қоғозлар бозорини ривожлантириш ҳамда самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш масаласида ички назорат тизими имкониятларидан кенг фойдаланиш, ички назорат тизими ва ички аудит фаолияти самарадорлигини баҳолаш услубларини халқаро аудит стандартлари талабларига асосан такомиллаштиришга йўналтирилган илмий изланишларга алоҳида эътибор қаратилган.

2017–2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг Ҳаракатлар стратегияси асосида қабул қилинган дастурда «корпоратив бошқарувнинг замонавий стандарт ва усулларини жорий этиш, корхоналарни стратегик бошқаришда акциядорларнинг ролини кучайтириш»[2] ҳамда «... акциядорлик жамиятлари томонидан халқаро стандартлар асосида аудит ва молиявий ҳисобот ахборотини нашр қилиш»[3] борасида аниқ вазифалар белгиланган. Мазкур вазифаларнинг самарали бажарилишини таъминлашда аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи норматив-ҳуқуқий тизимни халқаро стандартларга мос равишда ривожлантириш, корхоналарни стратегик бошқаришнинг умумий концепциясини давр талабига мос равишда

---

[1] Закон Сарбайнса-Оксли (Sarbanes Oxley) от 30.07.2002 (на русском языке: перевод). URL. http: // www.as-audit.ru/consult/show/2821/.

[2] Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси тўғрисида» ги Фармонига 1-илова.

[3] Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрель ПФ-4720 – сонли «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида» ги Фармони.

яратиш, ички назоратни ташкил қилиш тамойилларини такомиллаштириш, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш, ички назорат тизимини баҳолашнинг методологик асосларини янада ислоҳ қилиш йўналишларида илмий изланишларни амалга оширишни тақозо этади.

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида», «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунлари, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги 4720-сонли «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида», 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги фармонлари, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2015 йил 28 июлдаги 207-сонли «Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонларини жорий этиш тўғрисида»ги қарори ҳамда мазкур соҳага тегишли бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга ушбу диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига боғлиқлиги. Диссертация иши республика фан ва технологиялари ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ҳамда маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишининг ИТД-2» Демократик ислоҳотларни янада чуқурлаштириш, фуқаролик жамиятини шакллантириш, миллий иқтисодиётни модернизациялаш ва эркинлаштиришнинг илмий асосларини ишлаб чиқиш» лойиҳаси доирасида бажарилган.

Диссертация бўйича хорижий илмий-тадқиқотлар шарҳи[4]. Аудиторлик фаолиятини тартибга солиш, ички назорат тизими ва ички аудит хизматини ташкил этиш, улар фаолиятини аудит жараёнида баҳолаш методологиясини такомиллаштириш бўйича илмий тадқиқотлар жаҳоннинг етакчи олий таълим муассасалари ва илмий марказлари, жумладан, The center for economic and business research (CEBR), American Accounting (ACIPA), Harvard University (АҚШ), The Institute of Internal Auditors (IIA) PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, International Accounting Standards Board – IASB, Oxford University (Буюк Британия), International auditors firms– KPMG (Нидерландия), Москва давлат университети, Россия иқтисодиёт университети (Россия), Тошкент давлат иқтисодиёт университети ва Тошкент молия институти (Ўзбекистон) томонидан амалга оширилмоқда.

Жаҳонда корпоратив бошқарув тизимида ички назорат ва ички аудитни самарали ривожлантириш, улар фаолиятини аудит жараёнида баҳолаш

[4] Диссертация мавзуси бўйича хорижий илмий-тадқиқотлар шарҳи http://www.montpellier-bs.com/; http://www.doingbusiness.org/~/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-port.pdf; http://www.ncapec.org/docs/what_is_apec.pdf; http://www.ecattrade.com/single-post/2016/03/30/Trans-Pacific-Partner-ship-Benefits-Small-and-Medium-Sized-Enterpri-ses-in-Global-Production-Chains ва бошқа манбалар асосида тайёрланган.

методологиясини такомиллаштириш борасида амалга оширилган илмий тадқиқотларда қатор, жумладан қуйидаги илмий натижалар олинган: аудит жараёнида ички назорат тизими фаолиятини баҳолаш услубларини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган (The Institute of Internal Auditors (Англия)); корпоратив бошқарувда ички аудитнинг имкониятларидан кенг фойдаланиш орқали самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш, иқтисодий самарадорликни ошириш, ишлаб чиқариш харажатларини камайтириш ва маҳсулот таннархини пасайтиришга эришиш мумкинлиги асосланган (Udi Hoitash Accounting Department Rutgers University (Нью-Йорк)); ички назоратнинг бизнес-стратегия, молиявий ҳисобот ва бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ишончлилигига таъсирини баҳолаш услуби ишлаб чиқилган (American accounting association (АҚШ)); ички назоратнинг интеграллашган концепцияси асосида корхона рисклaрини бошқаришнинг такомиллашган ёндашуви ишлаб чиқилган (Financial Executives Institute FEI); Ташқи аудит жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологияси ва методларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган (Умумроссия сиртқи молия-иқтисодиёт институти, Россия); Федерал ғазначиликда ички назорат тизими ва ички аудитнинг услубларини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган (Санкт-Петербург давлат университети (Россия)).

Дунё миқёсида ички назорат ва ички аудитнинг меъёрий-ҳуқуқий, назарий, ташкилий ва методологик асосларини такомиллаштириш борасида қатор, жумладан, қуйидаги устувор йўналишларда тадқиқотлар олиб борилмоқда: аудит жараёнида ички назорат тизими фаолияти самарадорлигини баҳолашнинг услубларини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш; ички назорат ва ички аудитнинг самарали механизмини қўллаш асосида моддий ва меҳнат ресурсларидан унумли фойдаланиш резервларини аниқлаштириш, маҳсулотлар таннархини пасайтириш орқали молиявий барқарорлик ва рақобатбардошликни оширишга эришиш йўлларини излаб топиш; хорижий инвесторларни кенг жалб қилиш.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Ўзбекистон Республикасининг соҳага оид қонунлари, Ўзбекистон Республикаси Президентининг фармон ва қарорлари, Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари мамлакатимизда аудиторлик фаолиятини ривожлантириш, уни давлат томонидан тартибга солиш ва такомиллаштиришнинг назарий-методологик асослари бўлиб хизмат қилган.

Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш билан боғлиқ муаммоларнинг баъзи назарий, ташкилий ва методологик жиҳатлари хорижлик иқтисодчи олимлардан: А.Аренс, Дж.Робертсон, Ф.Л.Дефлиз, В.В.Бурцев, В.И.Подольский, А.Проскуряков, Л.В.Сотникова, А.Д.Шеремет, В.П.Суйц[5] илмий ишларида тадқиқ қилинган.

[5] Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. Гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 456 с.; Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. – М.: КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 356 с.; Аудит Монтгомери. Ф.Дефлиз и др. Пер. с англ. С.М. Бычковой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 545 с.; Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен,

Бу борадаги айрим масалалар республикамиз олимларидан К.Б.Ахмеджанов, Р.Д.Дусмуратов, А.К.Ибрагимов, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, З.Т.Маматов, С.У.Меҳмонов, М.Қ.Пардаев, А.Х.Пардаев, М.Э.Пулатов, М.М.Тулаходжаева, А.Ж.Тўйчиев, Б.А.Хасанов, Б.Қ.Хамдамов, З.Н.Қурбонов, К.Б.Ўрозов, И.Н.Қўзиев, К.Р.Хотамов[6] ва бошқаларнинг илмий ишларида қисман ўрганилган.

Бироқ, хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизими ва ички аудит масалалари, хусусан, ички назорат тизимини баҳолашнинг назарий-методологик жиҳатлари билан боғлиқ муаммолар миллий ҳисоб тизимини ҳисобга олган ҳолда комплекс тарзда, махсус мустақил илмий–тадқиқот объекти сифатида ўрганилмаган. Бу ҳолат мазкур мавзуда илмий тадқиқотлар олиб бориш зарурлигини белгилайди.

Диссертация тадқиқотининг олий таълим муассасаси илмий тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Ушбу диссертация иши Тошкент давлат иқтисодиёт университетининг илмий-тадқиқот ишлари режасига киритилган ва ФМ-6 «Ўзбекистон иқтисодиётини модернизациялаш шароитида бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил, аудит ва статистика соҳалари тараққиётини концептуал йўналишлари» мавзусидаги илмий тадқиқотлар доирасида бажарилган.

Тадқиқотнинг мақсади аудиторлик текширувлари жараёнида хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини баҳолаш методологиясини такомиллаштиришга қаратилган таклиф ҳамда тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

2000.– 200 с.; Подольский В.И. Аудит: учебник. – М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2012. – 390 с.; Проскуряков А. Аудит финансовой отчетности.–Вологда. Дарника, 2010.–760с.; Сотникова Л.В. Совершенствование методологию и методики оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита. Автореферат дисс. Д.э.н. М.: ВЗФЭИ, 2003; Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. – М.: Инфра-М, 2015. – 365 с.

[6] Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. ... дис. автореф. – Т.: 2016. – 76 б.; Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини шаклланиши ва унинг услубиятини такомиллаштириш. и.ф.д. ... дис. автореф. – Т.: 2008; Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудит ва қишлоқ хўжалик маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2002. – 42 б.; Исроилов Б.И. Солиқларнинг молиявий ҳисоби ва таҳлилининг методологик асослари: и.ф.д. ... дис. автореф. – Т.: 2006. – 42 б.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиятини такомиллаштириш муаммолари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2007.– 36 б.; Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2005 – 40 б.; Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2018 – 77 б.; Пардаев М.Қ. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2002. – 43 б.; Пулатов М.Э. Интеллектуал капитал ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2017 – 66 б.; Тулаходжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998. – 176 б.; Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш масалалари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2004. – 42 б.; Хамдамов Б.Қ. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2007 – 33 б.; Қурбонов З.Н. Солиқ ҳисоби ва аудитининг методологик муаммолари. Монография. – Т.: «Fan va texnologiya», 2008. – 156 б.; Қўзиев И.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2017. – 70 б. Хотамов К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2016. – 75 б.

Тадқиқотнинг вазифалари:

ички назоратнинг методологик асосларини тадқиқ этиш, унинг мақсади, вазифалари, тамойил ҳамда функцияларини ўрганиш;

аудитнинг халқаро ва миллий стандартларини таҳлил қилиш асосида ички назорат тизимини баҳолаш тартибини белгилаш;

ички назорат тизимининг ишончлилигини баҳолаш амаллари, усуллари ва даражасини белгилаш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш;

хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини баҳолаш тўғрисидаги маълумотларни аудиторлик ҳисоботи ва хулосасида акс эттириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи бўйича муҳимлилик даражасини белгилаш услубини ишлаб чиқиш;

ички назорат тизимини баҳолаш натижаларини аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи ҳужжатларда акс эттиришга оид таклифлар ишлаб чиқиш;

ички назорат тизимини баҳолашнинг назарий-методологик жиҳатларини ишлаб чиқиш;

ички аудит хизмати фаолиятини баҳолаш бўйича услубий тавсиялар ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг объекти сифатида аудиторлик ташкилотлари фаолияти ҳамда хўжалик юритувчи субъектларнинг ички назорат тизими олинган.

Тадқиқотнинг предмети аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолашда содир бўладиган иқтисодий муносабатлар мажмуидан иборат.

Тадқиқотнинг усуллари. Тадқиқот жараёнида гуруҳлаш, таққослаш, баҳолаш, статистик ва эконометрик моделлаштириш, индукция, дедукция, омилли таҳлил ва бошқа усулларидан фойдаланилган.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагилардан иборат**:**

бухгалтерия ҳисоби субъекти ички назоратни ташкил этиши ва уни амалга оширишнинг самарадорлиги, активларнинг бут сақланишини таъминлаш, талон-торож қилиш ҳолатлари ва хатоликларнинг олдини олиш борасида масъулияти ва жавобгарлигини қонун билан тартибга солиш бўйича таклифлар асосланган;

аудитор ички назорат тизими, унинг молиявий ҳисобот ишончлилигини таъминланиши ва хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг хусусиятига мувофиқлиги ёки ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг кўлами ва хусусиятига аҳамиятли номувофиқликлар тўғрисидаги маълумотларни аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмида акс эттирилиши таклиф этилган;

аудиторлик ташкилоти, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи барча муҳимлилик муносабатларида унинг молиявий аҳволини, молиявий натижаларини ҳаққонийлиги тўғрисида фикр билдириши учун муҳимлилик даражаси қийматини аниқлаш, унинг аудиторлик рискига таъсирини баҳолаш ва аудиторлик хулосасида акс эттирилиши асосланган;

ички аудит хизмати корхонанинг ижроия органи томонидан бухгалтерия ҳисобида ва молиявий ҳисоботларда маълумотларнинг тўлиқ ҳамда ишончли

тарзда акс эттирилиши таъминланишини, хўжалик операцияларини амалга оширилишининг белгиланган қоидаларига риоя этилишини текшириш ҳамда мониторинг олиб бориш орқали корхона ижроия органи ишини назорат қилиш тизимини жорий этиш асосида такомиллашган назарий-услубий ёндашув ишлаб чиқилган;

аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизими ва ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигини таҳлил қилиш, молиявий ҳисоботдаги маълумотларни ишончлилигини текшириш, назорат қилиш ва самарали амалга оширилганлигини баҳолаш бўйича илмий таклифлар ишлаб чиқилган.

Тадқиқотнинг амалий натижаси қўйидагилардан иборат:

аудиторлик текширувлари жараёнида хўжалик субъектида ташкил этилган ички назорат тизимидан фойдаланиш бўйича таклифлар ишлаб чиқилган;

хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида ички назорат воситаларини тестдан ўтказиш дастурини қўллаш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқилган;

назорат муҳити ва ички назорат воситалари ишончлилигини дастлабки баҳолаш бўйича амалий таклифлар ишлаб чиқилган;

аудит жараёнида ички аудит хизмати фаолияти ва шу хизмат томонидан ташкил этиладиган ички назорат воситаларини баҳолашга оид амалий тавсиялар ишлаб чиқилган.

Олинган натижаларнинг ишончлилиги тадқиқот давомида фойдаланилган ёндашув ва усулларнинг мақсадга мувофиқлиги, маълумотларнинг расмий манбалардан, хусусан Ўзбекистон Республикаси давлат статистика қўмитасининг статистик маълумотларидан олингани ҳамда тегишли хулоса ва таклифларнинг мутасадди ташкилотлар томонидан амалиётга жорий қилингани билан белгиланади.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти. Тадқиқот иши натижаларининг илмий аҳамияти олинган илмий хулоса ва ишлаб чиқилган амалий тавсиялардан республикамиз хўжалик юритувчи субъектларида аудиторлик текширувларини ўтказиш жараёнида ички назорат тизимини баҳолашнинг назарий-методологик ва услубий аппаратни такомиллаштириш, аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни ишлаб чиқиш, аудитнинг фундаментал ва амалий жиҳатларини махсус, чуқур тадқиқ этишга бағишланган илмий тадқиқотларни амалга оширишда фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти ишлаб чиқилган таклифлар ва амалий тавсиялардан хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини ташкил этиш, амалга ошириш, улар фаолиятини аудиторлик ташкилотлари томонидан аудиторлик текширувларини ўтказиш жараёнида баҳолаш ҳамда аудитни тартибга солувчи норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар лойиҳаларини ишлаб чиқишда фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши. Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологиясини такомиллаштириш бўйича ишлаб чиқилган таклифлар асосида:

бухгалтерия ҳисоби субъекти аудиторлик текширувларини сифатли ўтказилишини таъминловчи ички назорат тизими фаолиятини ташкил этиш, амалга ошириш ва ривожлантириш бўйича масъулиятни норматив-ҳуқуқий ҳужжат асосида тартибга солишга оид назарий-услубий таклифлар Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунининг (2016 йил 13 апрель) 21-моддасини шакллантиришда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Олий мажлиси Қонунчилик палатасининг 2018 йил 6 февралдаги 04/3-06-10-сонли маълумотномаси). Илмий натижадан фойдаланиш хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини самарали ташкил этишга хизмат қилган;

аудитор ички назорат тизими, унинг молиявий ҳисобот ишончлилигини таъминлаши ва хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг хусусиятига мувофиқлиги ёки номувофиқликлар тўғрисидаги маълумотларни аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмида акс эттирилиши бўйича таклифлар асосида Молия вазирлигининг (2016 йил 9 ноябрь, 85-сон) буйруғи билан тасдиқланган 70-сонли «Молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандартини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Молия вазирлигининг 2017 йил 29 ноябрдаги КА17-02-35/639-сонли маълумотномаси). Илмий натижадан фойдаланиш аудиторлик текширувларини сифатли ўтказилишини ҳамда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосалари учун масъулиятини оширишга ҳамда аудиторлик фаолиятини тартибга солиш учун хизмат қилган;

аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи бўйича муҳимлилик даражасининг аудиторлик рискига таъсирини аниқлаш бўйича таклифлар Молия вазирлигининг (2016 йил 9 ноябрь, 85-сон) буйруғи билан тасдиқланган 70-сонли «Молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандартини ишлаб чиқишда фойдаланилган (Молия вазирлигининг 2017 йил 29 ноябрдаги КА 17-02-35/639-сонли маълумотномаси) ҳамда аудиторлик ташкилотларининг амалий фаолиятига татбиқ этилган (Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясининг 2017 йил 30 январдаги 16-сонли маълумотномаси). Илмий натижадан фойдаланиш аудиторлик текширувлари сифатини муайян даражада таъминлашга, аудиторлик рискининг камайишига, аудитни малакали олиб борилганлигини исботлаш ва аудиторларнинг жавобгарлик даражасини аниқ белгилаб беришга хизмат қилган. Бунинг натижасида аудиторлик риски 20 %га камайган ва аудиторлар томонидан йўл қўйилиши мумкин бўлган хатолик чегараси рискка мос равишда 20% га кўтарилган;

ички аудит хизмати функцияларининг давлат томонидан тартибга солиш борасидаги ёндашув асосида Ўзбекистон Республикаси «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги

қонуннинг 108-моддасини шакллантиришда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Олий мажлиси Қонунчилик палатасининг 2018 йил 6 февралдаги 04/3-06-10-сонли маълумотномаси). Илмий натижадан фойдаланиш акциядорлик жамиятларида ички аудит хизматини самарали ташкил этиш ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилишга хизмат қилган.

аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизими ва ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигини таҳлил қилиш, молиявий ҳисоботдаги маълумотларни ишончлилигини текшириш, назорат қилиш ва самарали амалга оширилганлигини баҳолаш бўйича илмий таклифлардан ИОТ-2016-1-89 рақамли инновацион лойиҳани бажаришда фойдаланилган ҳамда олий таълимнинг бакалавриат таълим йўналишида «Аудит» ва «Иқтисодий таҳлил ва аудит» фанларидан дарсликларга киритилган (ОЎМТВ нинг 2018 йил 27 февралдаги 89-03-883-сонли маълумотномаси). Илмий натижаларнинг лойиҳани бажаришда қўлланилиши аудит жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш ҳамда ички аудит методологиясини такомиллаштириш йўналишларини аниқлаш имконини берган.

Тадқиқот натижаларининг апробацияси. Мазкур тадқиқот натижалари 17 та, жумладан 12 та республика ва 5 та халқаро илмий-амалий конференцияларда муҳокама қилинган ва ижобий хулосалар олинган.

Тадқиқот натижаларининг эълон қилиниши. Диссертация натижалари 37 та илмий иш, шу жумладан, 1 та монография, Ўзбекистон Республикаси Олий аттестация комиссиясининг докторлик диссертациялари асосий илмий натижаларини чоп этиш тавсия этилган илмий нашрларда 21 илмий мақола, жумладан 18 таси республика ва 3 таси хорижий журналларда нашр этилган.

Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми. Диссертация таркиби кириш, тўртта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан таркиб топган. Диссертация ҳажми 230 бетни ташкил этган.

ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

Кириш қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва зарурати асосланган, тадқиқотнинг мақсади ва вазифалари, объекти ва предмети тавсифланган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган, тадқиқотнинг илмий янгилиги ва амалий натижалари баён қилинган, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти очиб берилган, тадқиқот натижаларини амалиётга жорий қилиш, нашр этилган ишлар ва диссертация тузилиши бўйича маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг «**Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолашнинг назарий-методологик асослари**» деб номланган биринчи бобида ривожланган хорижий давлатларнинг илғор тажрибасини ўрганган ҳолда хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини ташкил этишнинг методологик асослари тадқиқ этилган. «Ички

назорат», «Ички назорат тизими» тушунчалари, уларнинг назорат тизимидаги ўрни ва аҳамияти атрофлича таҳлил қилинган. Аудитнинг халқаро ва миллий стандартларини танқидий таҳлил қилиш натижасида ички назорат тизимини баҳолашнинг халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масаласи илгари сурилган.

Ички назоратни илмий жиҳатдан ташкил этишнинг зарур шарти ва бу тизимни баҳолашнинг назарий-услубий асоси «ички назорат», «ички назорат тизими» тушунчаларининг моҳиятини очиб берилишидир. Фикримизча, ички назоратнинг мавжуд бўлиши бу тушунчага қандай таъриф беришга боғлиқ. Бу борада ривожланган хорижий мамлакатлар тажрибаларини ўрганиб, турли олимлар фикр-мулоҳазалари танқидий таҳлил қилиниб, умумлаштирилган ҳолда янги таърифи шакллантирилди: «Ички назорат–бошқарув функцияларидан бири сифатида бухгалтерия ҳисобини юритишда, молиявий, статистик ва бошқа ҳисоботларни тузишда хўжалик операцияларини амалга оширишнинг қонунийлиги, акс эттириладиган маълумотларнинг ишончлилиги, активлар ва ёзувларнинг сақланишини таъминлаш, хатоликларни олдини олиш, аниқлаш ҳамда бартараф этиш мақсадида бошқарув субъекти раҳбари томонидан ташкил этилган ва амалга ошириладиган ташкилий чора-тадбирлар ҳамда мунтазам ўтказиладиган назорат ҳаракатларидан иборат».

Хорижлик олимнинг фикрича, «ички назорат тизимини ўрганиш жараёнида ўрганиш, баҳолаш ва тестдан ўтказиш босқичлари ажратилиши керак»[7]. Ушбу тизимни баҳолаш босқичлари модели 1-расмда намойиш этилган.

Ички назорат тизимини ўрганиш босқичида: назорат таркиби ҳақида тасаввур ҳосил бўлади; аудиторлик текширувларини ҳужжатлаштириш ва дастлабки режасини ишлаб чиқиш амалга оширилади; баҳолаш босқичида – назорат риски баҳоланади, назорат рискини камайтириш харажатлари ҳисоблаб чиқилади; тестдан ўтказиш босқичида – назоратнинг бажариладиган амаллари ва уларнинг бажарилиши аниқланади.

Меъёрий ҳужжатда аудиторларга ички назорат тизимини камида учта босқичда баҳолаш вазифаси юклатилган. Жумладан: «1) ички назорат тизими билан умумий танишув; 2) ички назорат тизими ишончлилигини дастлабки баҳолаш; 3) ички назорат тизимини баҳолашнинг ишончлилигини тасдиқлаш.

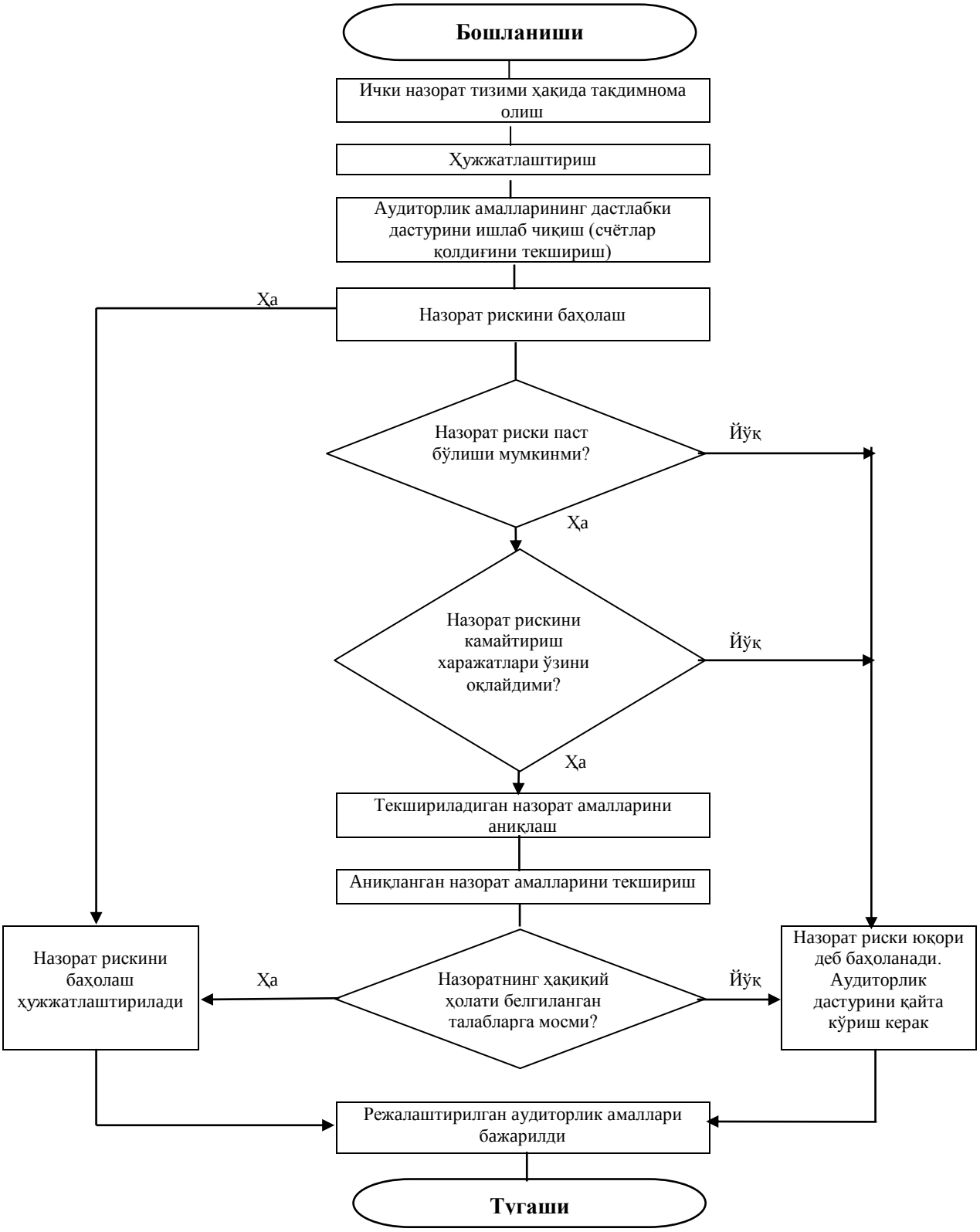
Шу билан бирга, аудиторлик ташкилотлари ўз фаолиятида ички назорат тизимини баҳолашнинг кўпроқ сонли босқичларини қўллаш тўғрисида қарор қабул қилишлари мумкин[8].

Афсуски, ички назорат тизимини баҳолаш бўйича тавсияларнинг турли стандартларда акс эттирилиши аудиторлик ташкилотлари учун ички назорат тизимини баҳолашнинг ягона методологиясини шакллантиришга ёрдам бермайди, бу эса, ушбу тизимни баҳолаш бўйича аудиторлик

---

[7] Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. – М.: КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – С. 146.

[8] 12-сон «Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш» номли АФМС. 26-банд. Ўз.Р. Адлия вазирлиги томонидан 2007 йил 12 апрелда 1673-сон билан рўйхатга олинган.



1-расм. Ички назорат тизимини баҳолаш босқичлари модели[9]

[9] Халқаро амалиётни таҳлил қилиш натижасида Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

ташкилотларининг ички стандартлари комплексини ишлаб чиқиш заруратини вужудга келтиради. Шу сабабли, аудитнинг халқаро ва миллий стандартларига асосланган ҳолда тадқиқот жараёнида ички назорат тизимини баҳолашнинг босқичлари ишлаб чиқилди.

Ички назорат ҳолатини текширишнинг умумий натижаларини баҳолаш ихтиёрий шаклда ифодаланиши мумкин. Фикримизча, аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмида ички назорат тизимини текшириш қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим: 1) ички назорат тизими, унинг молиявий ҳисобот ишончлилигини таъминлаши ва хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг хусусиятига мувофиқлиги тўғрисидаги маълумот; 2) аудиторлик текшируви давомида аниқланган ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг кўлами ва хусусиятига аҳамиятли номувофиқликларнинг баёни.

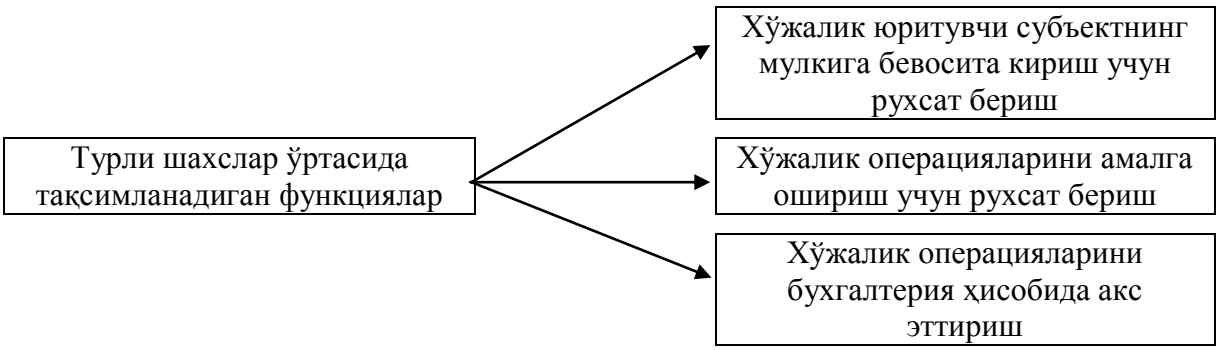
Тадқиқотимиз натижасида аудиторлик хулосалари мазмунига ҳам ички назорат ҳолатини текширишнинг умумий натижаларига хос талаблар киритилиши таклиф этилди. Хусусан, 1) аудиторлик текшируви жараёнида хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизими унинг фаолияти кўлами ва хусусиятига мос келмаслиги ҳақида хулосага олиб келиши мумкин бўлган далиллар аниқланмаганлиги; 2) аудиторлик текшируви жараёнида хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизими унинг фаолияти кўламлари ва хусусиятига мос келмаслиги ҳақида хулосага олиб келиши мумкин бўлган далиллар аниқланганлиги; 3) хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ молиявий ҳисоботни тайёрлаганлиги ва унинг ҳаққонийлиги, шунингдек ички назорат тизими учун жавобгарлиги.

Маълумки, назорат бошқарув функцияларидан бири ҳисобланади. Шу боис ички назорат тизимининг ташкил қилиниши ва унинг амалга оширилиши раҳбарга мазкур хўжалик юритувчи субъектни самарали бошқаришда кўмаклашувчи восита ҳисобланади. Бинобарин, қонунда «Бухгалтерия ҳисоби субъекти ички назоратни ташкил этади ва амалга оширади»[10] деб белгиланган. Бунда қўлланилаётган ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъектнинг хусусияти, кўлами ва ҳисоб сиёсати талабига жавоб бериши, доимий ва самарали амал қилиши лозим.

Ходимларнинг функциялари, агарда уларнинг битта шахсда мужассамлашганлиги тасодифий ёки қасддан хатоликка йўл қўйилишига олиб келса ҳамда хато ва камчиликлар аниқланишига қийинчилик туғдирса, у ҳолда улар ўзаро боғлиқ бўлмаган ҳисобланади. Ички назорат тизимининг самарадорлигини таъминлаш учун қатор функциялар турли шахслар ўртасида тақсимланади (2-расм).

Ички назорат тизимининг самарали амал қилиши, шунингдек, тегишли фаолиятни юритиш масъулияти бириктирилган ходимларга ҳам боғлиқ. Ходимларни танлаш, ёллаш, лавозимини кўтариш, ўқитиш ва қайта тайёрлаш тизими тегишли ходимлар малакасининг юқорилигини таъминлаши лозим.

[10] Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги қонуни (2016 йил 13 апрел. Янги таҳрир) 21-модда.



2-расм. Ички назорат тизимининг тақсимланадиган функциялари[11]

Умуман раҳбар хўжалик юритувчи субъектда самарали ички назорат тизимини ташкил қилиш, назорат муҳитини яратиш ва барча тегишли ходимларни хўжалик юритувчи субъект олдида турган мавжуд рисклар тўғрисида хабардор қилишга масъул ҳисобланади.

Диссертациянинг иккинчи боби «**Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолашнинг методологик жиҳатлари**» деб номланиб, ушбу боб назорат муҳити, назорат воситалари, ички назорат тизими ишончлилигини баҳолаш методологиясини тадқиқ этишга бағишланган. Шунингдек, ушбу бобда ички назорат тизимини баҳолашда рискни ҳисобга олиш ҳамда аудит жараёнида бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиш, муҳимлилик ва аудиторлик рискини баҳолаш бўйича услубий таклифлар, уларни халқаро стандартлар асосида амалга ошириш ҳамда амалий натижалари ҳақида фикр-мулоҳазалар юритилган.

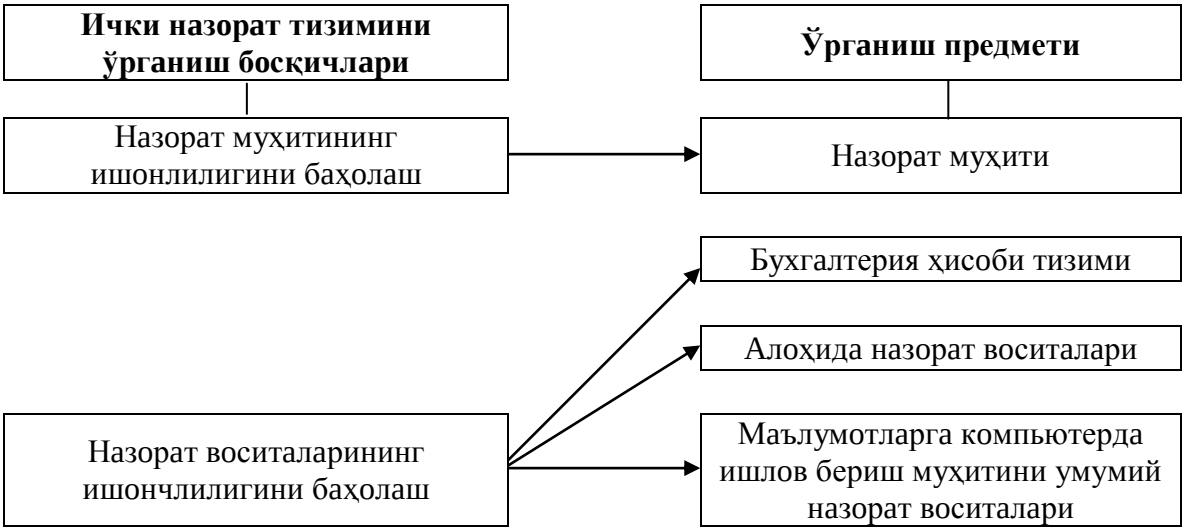
Халқаро ва миллий аудит стандартларини қиёсий таҳлил қилиш шуни таъкидлаш имконини бердики, халқаро аудит стандартига мувофиқ, ички назорат воситаларининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш бир босқичда амалга оширилади, миллий стандартнинг мазмуни эса бир босқичда ички назорат тизимининг барча учта таркибий қисми – бухгалтерия ҳисоби тизими, назорат муҳити ва назорат воситаларини баҳолашни назарда тутади.

Фикримизча, ички назорат тизимининг ишончлилигини баҳолаш иккита босқични: 1) назорат муҳитининг ишончлилигини баҳолаш; 2) ички назорат воситаларининг ишончлилигини баҳолаш, шу жумладан маълумотларга компьютерда ишлов бериш муҳитини умумий назорат воситаларини ўз ичига олиши лозим (3-расм).

Босқичларнинг ажратиб кўрсатилиши қуйидагилар билан асосланади: 1) назорат муҳитини ўрганиш ички назорат тизими билан умумий танишиб чиқиш босқичида амалга оширилади, назорат муҳитининг ишончлилиги эса ички назорат муҳитининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш босқичида баҳоланади; 2) «дастлабки баҳолаш босқичи» деб номлаш кейинчалик «якуний баҳолаш босқичи» ўрин тутишини англатмайди, фақат ушбу дастлабки баҳолаш алоҳида аҳамиятга эга эмас, балки ички назорат тизимининг ишончлилигини умумий баҳолашнинг таркибий қисми эканлигини англатади; 3) сўнгги технологик босқичда-ички назорат

[11] Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

воситаларини баҳолашнинг ишончлилигини тасдиқлаш босқичида - назорат воситаларининг тестлари билан назорат муҳитининг ишончлилиги эмас, балки ушбу воситаларнинг ишончлилигининг дастлабки баҳоси тасдиқланади; 4) дастлабки баҳолаш босқичида назорат муҳитининг ишончлилиги баҳоланади ва у бошқа кўриб чиқилмайди, лекин назорат воситаларини тестдан ўтказиш орқали тасдиқлашни талаб қилади; 5) агар назорат воситалари ишончлилигининг дастлабки баҳоси – «паст» бўлса, у ҳолда аудиторлик текширувининг сўнгги босқичига ўтилмайди.



3-расм. Ички назорат тизимининг ишончлилигини баҳолаш босқичлари[12]

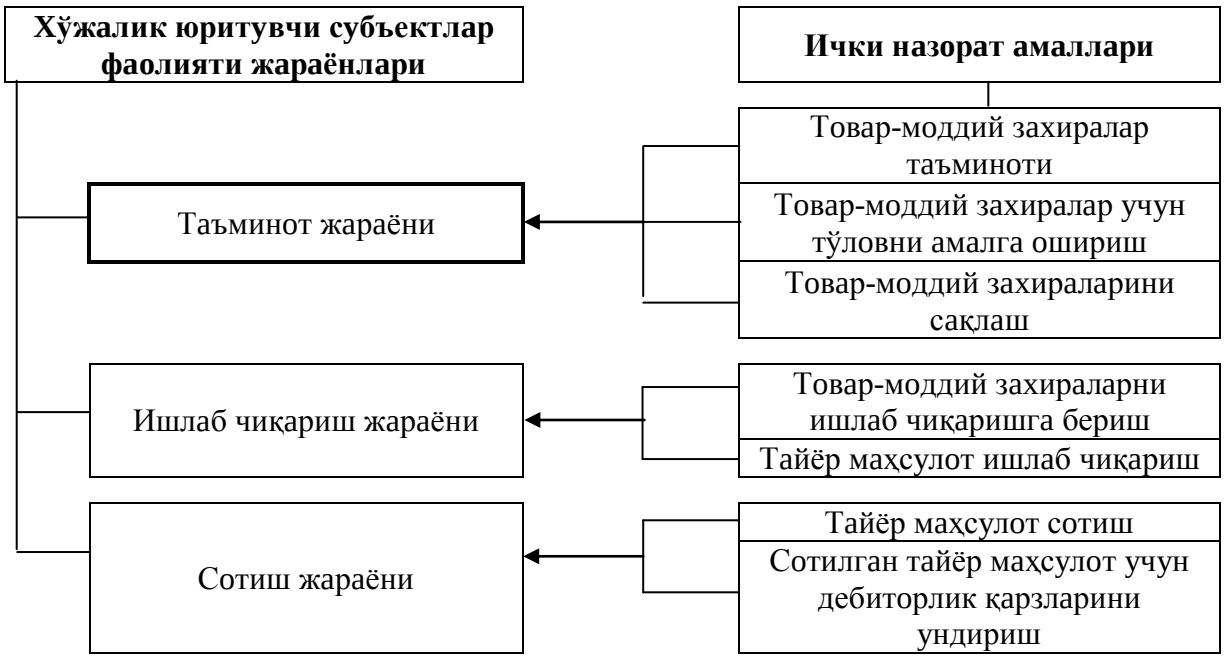
Ички назорат тизимининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш босқичида қуйидаги омилларини таҳлил қилиш таклиф этилади: ташкилий тузилма; мажбуриятлар, ваколатлар ва жавобгарликни тақсимлаш тизими; кадрлар сиёсати; ички назорат хизмати томонидан ўтказиладиган тадбирлар; ички назорат тизимининг мол-мулк, пул маблағларининг бутлигини таъминлашга йўналтирилган алоҳида воситалари; ҳисоб регистрлари; ҳисоб сиёсати; шартнома мажбуриятлари; назорат муҳитининг ҳам, бухгалтерия ҳисоби тизимининг ҳам элементларини ўз ичига олувчи, маълумотларга компьютерда ишлов бериш тизимида назорат воситалари.

Алоҳида назорат воситаларининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш учун, биринчи галда, аудиторлик текшируви давомида ўрганилиши лозим бўлган субъект фаолиятининг жараёнларини ва ушбу жараёнларга тааллуқли бўлган хўжалик операциялари таркибини аниқлаш зарур.

Хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг жараёнлари ва ички назорат амалларининг муайян таркиби билан таснифланувчи хўжалик операциялари ўртасидаги ўзаро боғлиқлик 4-расмда келтирилган.

Дастлабки баҳолаш тадбирларининг якунига кўра ички назорат тизимига ёки алоҳида назорат воситаларига ишониш тўғрисида қарор қабул қилган аудиторлик ташкилоти аудиторлик текшируви жараёнида ушбу тизимнинг ишончлилигини тасдиқлаш тадбирини амалга ошириши шарт.

[12] Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.



4-расм. Хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг жараёнлари ва ички назорат амаллари ўртасидаги ўзаро боғлиқлик[13]

Бунда, назорат рискининг дастлабки баҳоси қанчалик паст бўлса, аудитор бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари самарали фаолият кўрсатишига нисбатан шунчалик кўп далилларга эга бўлиши керак.

Халқаро аудит стандартида шундай талаб мавжудки, унга кўра «аудитор назорат тизими рискининг ҳар қандай баҳосини тасдиқлаш учун назорат тестларини ўтказиш йўли билан аудиторлик далилларига эга бўлиши зарур»[14].

Шундай қилиб, назорат воситалари тести аудиторлик далилларининг манбалари ҳисобланади ва текширилаётган хўжалик юритувчи субъектда ташкил этилган назорат воситалари ишончлилигининг баҳосини тасдиқлаш учун бажарилади.

Тадқиқот мақсадидан келиб чиқиб, биз аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолашда фойдаланишимиз мумкин бўлган аудиторлик рискларни кўриб чиқдик. Жумладан, «Аудиторлик риски ўз ичига учта таркибий қисмни олади: ажратиб бўлмайдиган риск; назорат риски; молиявий ҳисоботдаги хатолар ва бузилишларни аниқлай олмаслик риски»[15]. Халқаро амалиётни таҳлил қилиш натижасида ички назорат тизимини ўрганиш жараёнининг босқичлари, ушбу босқичларни иш ҳужжатлари шаклида бажариш натижалари ва аудиторлик риски моделининг таркибий элементлари ўртасидаги ўзаро боғлиқлик чизма кўринишида ифодаланди (5-расм).

Ажратиб бўлмайдиган рискни баҳолашда қайсидир бухгалтерия счёти бўйича қолдиқнинг аҳамиятлилиги ва ушбу счёт бўйича бухгалтерия

[13] Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.
[14] Международные стандарты аудита. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров. – М.: МЦРБУ, 2001. – С. 145.
[15] 9-сон «Жиддийлик ва аудиторлик риски» номли АФМС. 12-банд.

ҳисобини юритиш сифати ўртасидаги боғлиқликни аниқлаш, яъни молиявий ҳисоботнинг моддалари ўртасида муҳимлилик даражасини тақсимлаш лозим.

5-расм. Аудиторлик риски моделининг таркибий элементлари билан ўзаро боғлиқлиги[16]

Иқтисодий адабиётда[17] молиявий ҳисоботнинг алоҳида моддалари ўртасида муҳимлилик даражасининг абсолют қийматини тақсимлашнинг «йўналтирилган тестдан ўтказиш усули» деб номланувчи алгоритми ёритилган бўлиб, у қуйидагиларни назарда тутади:

1. Муҳимлилик даражасини баланс якунидаги энг салмоқли улуш бўйича тақсимлаш учун актив ва пассив счётларни танлаб олиш.

2. Муҳимлилик даражасини танлаб олинган счётларнинг дебет ва кредит айланмалари ўртасида тақсимлаш. Бунда муҳимлилик даражаси баланс якунига нисбатан фоиз ҳисобида эмас, балки стандартда[18] таклиф этилган услубга мувофиқ, бухгалтерия балансида (баланс валютаси (2%) ва хусусий капиталнинг миқдори (10%)) ҳамда молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда (ялпи сотувлар ҳажми (2%), умумий харажатлар (2%), баланс фойдаси (5%)) акс эттирилган кўрсаткичлар фоиз ҳисобида белгиланади.

[16] Халқаро амалиётни таҳлил қилиш натижасида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.
[17] Данилевский Ю.А., Шапигузов СМ. и др. Аудит: учеб. пособие. - 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Издательский дом ФБК-ПРЕСС, 2002. – С. 131.
[18] Правило (стандарт) аудиторской деятельности РФ «Существенность и аудиторский риск». п. 3.

Халқаро амалиётга кўра, «Аудитор ўзининг малакавий мулоҳазасидан келиб чиқиб муҳимлилик даражасини аниқлайди. Аудиторлар одатда муҳимлиликни аниқлаш учун мўлжалланган белгилардан фойдаланадилар. Улардан энг кўп тарқалгани - даромад (фойда) солиғи тўлангунга қадар фойданинг 5 дан 10 фоизигача; активлар жамининг 0,5 дан 1,0 фоизигача; хусусий капитал суммасининг 0,5 дан 5,0 фоизгача; соф фойданинг 0,5 дан 1,0 фоизигача»[19].

Амалдаги меъёрий ҳужжатларда муҳимлилик даражасини мутлақ қийматини белгилаш назарда тутилмаган. Бироқ, стандартда[20] «Жиддийлик (муҳимлилик) даражасининг мутлақ қийматини аниқлашда аудитор аудит қилинадиган хўжалик юритувчи субъект ҳисоботининг ишончлилигини тавсифлайдиган, кейинчалик молиявий ҳисоботнинг асосий кўрсаткичлари деб номланадиган, энг муҳим кўрсаткичларни асос сифатида қабул қилиши керак», деб эътироф этилган.

Халқаро ва миллий амалиётни таҳлил қилиш натижасида, муҳимлилик даражасини маълум бир баланс моддаларининг баланс жамидаги улушига нисбатан тақсимлашни таклиф қиламиз. Бунинг учун 1-жадвал маълумотларидан фойдаланамиз.

1-жадвал

Молиявий ҳисоботнинг базавий кўрсаткичлари[21]

Молиявий ҳисобот моддалари	сумма, минг сўм	Халқаро меъёр бўйича		Таклиф этилаётган меъёр бўйича	
		улуши, %	муҳимлилик даражаси, минг сўм	улуши, %	муҳимлилик даражаси, минг сўм
1	2	3	4	5	6
Маҳсулот (иш, хизмат) ларни сотишнинг ялпи фойдаси (2-шакл, 030-сатр)	857821	-		2	17156
Даромад солиғини тўлагунга қадар фойда (2-шакл, 240-сатр)	441503	5-10	44150	5	22075
Активлар жами (1-шакл, 400-сатр)	2226600	0,5-1,0	22266	0,5	11133
Устав капитали (1-шакл, 410- сатр)	650910	0,5-5,0	32545	5	32545,5
Соф фойда (2-шакл, 270-сатр)	368489	0,5-1,0	3684	1	3684

$$\frac{17156+22075+11133}{3}=\frac{50364}{3}=16788;$$

[19] Аудит. Учебное пособие подготовленное корпорацией «Прагма» при поддержке Агентства США по международному развитию. – Ташкент: Издательство Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан, 2005. – С. 47.

[20] 9-сон «Жиддийлик ва аудиторлик риски» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти. 9-банд. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 1999 йил 3 сентябрда 813-сон билан рўйхатга олинган.

[21] Молиявий ҳисобот кўрсаткичлари асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Ҳосил бўлган миқдорни кўпайтириш ёки камайтириш мумкин, бироқ халқаро амалиётга мувофиқ, 20% дан ошмаслиги керак. Биз уни камайтирамиз.

$$\frac{16788-15000}{16788}=10{,}6\%;$$ (меъёр даражасидан паст).

Демак, муҳимлилик даражасини 15000 минг сўм миқдорида белгилашимиз мумкин. Аниқланган муҳимлилик даражасини баланснинг моддалари бўйича, уларни балансдаги улушига нисбатан тақсимлаймиз ва 2-жадвалда кўрсатилган натижаларга эришамиз.

2-жадвал

Муҳимлилик даражаси кўрсаткичини баланс тузилиши бўйича тенг тақсимлаш[22]

Баланс актив моддалари	Сумма, минг сўм	Улуши, %	Муҳимлилик даражаси, минг сўм	Баланс пассив моддалари	Сумма, минг сўм	Улуши, %	Муҳимлилик даражаси, минг сўм
1	2	3	4	5	6	7	8
Асосий воситалар	197202	8,8	1320	Устав капитали	650910	29,2	4380
Узоқ муддатли инвестициялар	828357	37,3	5595	Қўшилган капитал	80993	3,8	570
Товар моддий захиралари	1036312	46,5	6975	Резерв капитали	565877	25,4	3810
Дебиторлар	96273	4,3	645	Тақсимланмаган фойда	405034	18,3	2745
Пул маблағлари	68456	3,1	465	Жорий мажбуриятлар	523786	23,3	3495
Жами	2226600	100	15000	Жами	2226600	100	15000

Шундай қилиб, аудитор аудиторлик текшируви жараёнида муҳимлилик даражасини асосий воситалар, узоқ муддатли инвестициялар, устав капитали ва бошқа муомалалар учун мос равишда 1320; 5595; 4380 минг сўм миқдорида белгилаб олади ҳамда мажбурий тартибда аудитнинг умумий режасида қайд қилиши шарт.Зеро, муҳимлилик даражаси аудитор томонидан йўл қўйилиши ва ўтказиб юборилиши мумкин бўлган хатонинг энг юқори чегарасини белгилайди.

Муҳимлилик даражаси кўрсаткичини хўжалик юритувчи субъектнинг дебет ва кредит айланма қайдномаси асосида ҳам тенг тақсимлашни таклиф этамиз (3-жадвал).

Ушбу услубият қуйидаги афзалликка эга: тақсимлаш учун танлаб олинган счётлар дебети ва кредити бўйича айланмаларга нисбатан ҳисоб-китобларни қўллаш имконияти мавжуд, чунки муҳимлилик даражасини

[22] Молиявий ҳисобот кўрсаткичлари асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

счётлар бўйича қолдиқлар ўртасида тақсимлашга йўналтирилган услубият аудиторлик хулосасида тасдиқланиши лозим бўлган ҳисоботга нисбатан қўлланилади.

3-жадвал

Муҳимлилик даражасини дебет ва кредит айланма қайдномаси асосида тақсимлаш (қисқартирилган)[23]

Счетлар рақами	Дебет бўйича айланма, минг сўм	Умумий айланмадаги улуши, %	Муҳимлилик даражаси, минг сўм	Кредит бўйича айланма, минг сўм	Умумий айланмадаги улуши, %	Муҳимлилик даражаси, минг сўм
100	95517	0,11	16,5	149275	0,2	30
1000	369476	0,44	66	506216	0,6	90
2000-2700	83747	0,1	15	-	-	
2800	21365801	25,5	3825	21271938	25,3	3795
4000-4800	56128746	67,2	10080	56080913	67	10050
Бошқа счетлар	5503132	6,65	997,5	5538077	6,9	1035
Жами	**83546419**	**100**	**15000**	**83546419**	**100**	**15000**

Тадқиқот ишининг «**Аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат воситаларини баҳолаш методологиясини такомиллаштириш**» деб номланган учинчи боб хўжалик субъектининг таъминот, ишлаб чиқариш ҳамда сотиш жараёнларининг ички назорат воситаларини баҳолаш масалаларига бағишланган. Хорижий тажриба ва амалиётни қиёсий таҳлил қилиш, бизга таъминот жараёнига хос бўлган ички назорат воситаларининг самарадорлигини учта босқичда баҳолаш имконини берди, жумладан: 1) ички назорат воситаларини дастлабки ўрганиш; 2) ички назорат воситаларини тестдан ўтказишни амалга ошириш учун улардан ҳар бирининг ишончлилигини дастлабки баҳолаш; 3) тестдан ўтказиш натижалари асосида ички назорат воситаларининг ишончлилигини якуний баҳолаш.

Таъминот жараёнига ички назорат воситалари амал қилишининг ўзига хос хусусиятлари шундан иборатки, хўжалик субъектида ички назорат қуйидаги йўналишлар бўйича амалга оширилади: назоратни амалга ошириш шартлари, тўлиқлик, ҳақиқийлик, рухсат бериш, аниқлик, таснифлаш, ҳисобга олиш ва даврларга бўлиш. Корхона раҳбари томонидан ташкил этилган ички назорат воситалари ёрдамида амалга ошириладиган ушбу йўналишлардан ҳар бирининг мақсадлари 4-жадвалда намоён этилган.

Таъминот жараёнида бўлгани каби ишлаб чиқариш жараёнининг ички назорат воситаларини тестдан ўтказиш учун ҳам аудиторлик ташкилоти қуйидагиларни ишлаб чиқиши ва ички стандарт билан расмийлаштириши лозим: 1) аудиторлик текшируви дастури; 2) молиявий ҳисоботнинг жараёнларга тааллуқли моддалари бўйича учраши мумкин бўлган эҳтимолий хатоликлар классификатори.

Аудиторлик текширувлари давомида ишлаб чиқариш жараёни ички назорат воситаларини баҳолаш учун таҳлилий амаллардан фойдаланишни

[23] Молиявий ҳисобот кўрсаткичлари асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

тавсия этамиз.

4-жадвал

Таъминот жараёни ички назорат йўналишлари ва унинг мақсадлари[24]

Ички назорат йўналишлари	Таъминот жараёни учун ички назорат мақсадлари
Назоратни амалга ошириш шартлари	Барча ходимлар лавозим йўриқномасида кўрсатилган функцияларни бажарадилар
	Барча операциялар намунавий шакллардаги дастлабки ҳужжатларда расмийлаштирилади ва ҳ.к.
Тўлиқлик	Моддий қийматликларни сотиб олиш бўйича қарзларни тўлашга тақдим қилинган счётлар баланс тузиш санасига барча суммани тўлиқ акс эттиради
Ҳақиқийлик	Тўлашга рўйхатдан ўтган счётлар ҳақиқатдан баланс тузиш санасига мол етказиб берувчи ва пудратчилар олдидаги қарз суммасига мос келади
	Молиявий ҳисоботда акс эттирилган моддий қийматликлар ҳақиқатдан ҳам ҳисобот даври мобайнида қабул қилинган
Рухсат бериш	Ҳисобот даврида барча таъминот раҳбар рухсати билан амалга оширилган
Аниқлик	Счёт-фактуралар аниқ суммаларни акс эттиради ва улар кредиторлик қарзларини ҳисобга олувчи журналда рўйхатга олинган
	Кредиторлик қарзлари бўйича аналитик ҳисоб маълумотлари синтетик ҳисоб маълумотларига мос келади
Туркумлаш	Тўлашга тақдим этилган счётлар ҳисобот тузиш санасига мажбуриятлар ҳисобланади
	Бухгалтерия ҳисоби счётларида ҳисобга олинган моддий қийматликлар ҳақиқатдан корхонага тегишли
Ҳисобга олиш	Тўланиши керак бўлган счётлар бухгалтерия ҳисоби счётларида ва молиявий ҳисобот моддаларида тўғри акс эттирилган
	Таъминот бўйича мажбуриятларни тўлаш билан боғлиқ зарарлар ҳисоботда тўғри акс эттирилган
Даврлаштириш	Сотиб олинган моддий қийматликлар ўша давр бўйича ҳисоботда акс эттирилган
	Кредиторлик қарзлари улар шаклланган ҳисобот даврида акс эттирилган

Текширув маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотиш ҳажмларини таҳлил қилиш билан амалга оширилади. Маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотиш ҳажмларини комплекс таҳлили йиғма маълумотлар асосида амалга оширилади.

Базисли ўсиш суръати таҳлил этилаётган даврнинг биринчи йилига нисбатан, занжирли ўсиш суръати эса олдинги йилларга нисбатан кетма-кетликда амалга оширилади. Маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми ҳисоботларда жорий баҳода ифодаланади. Таҳлил учун ишлаб чиқариш ва сотиш ҳажмлари таққосланадиган ҳолатга келтирилади, сўнг ўсиш суръатлари аниқланади[25] (5-жадвал).

[24] Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.
[25] Шоғиёсов Т.Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. – Т.: IQTISOD-MOLIYA, 2009. – Б. 52..

5-жадвал

Ишлаб чиқариш ва сотиш ҳажмининг таҳлили[26]

Йиллар	Маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми жорий йил баҳосида, млн. сўм	Баҳо индекси	Маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми базис даври баҳосида, млн. сўм	Ўсиш суръати, %		Маҳсулот сотиш ҳажми, млн. сўм	Ўсиш суръати, %	
				базисли	занжирли		базисли	занжирли
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	3506987	1,0	3506987	100	100	3504698	100	100
2	3999654	1,10	3636049	103,68	103,68	3621441	103,33	103,33
3	5235687	1,28	4090381	116,63	112,49	4092531	116,77	113,00
4	6719987	1,25	5375990	153,29	131,43	5374152	153,34	131,31
5	8579687	1,59	5396029	153,86	100,37	5396312	153,97	100,41
6	9345987	1,39	6723732	191,72	124,60	6727439	191,95	124,66
7	11879658	1,36	8735043	249,07	129,91	8670015	247,38	128,87
8	12930012	1,38	9369574	267,16	107,26	9368924	267,32	108,06
9	13909698	1,17	11888631	338,99	126,88	11886931	339,17	126,87
10	14399872	1,10	13090793	373,27	110,11	12998974	370,90	109,35

5-жадвалдан кўринадики, 9 йилда маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми 273,27 %, сотиш ҳажми эса 270,9 % га ўсган.

Маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотишнинг ўртача йиллик ўсиш суръатларини қуйидагича ҳисоблаймиз:

$$ЎС_{мич} = \sqrt[n-1]{ЎС_1 \cdot ЎС_2 \cdot ЎС_3 \cdot ЎС_4 \cdot ЎС_5 \cdot ... \cdot ЎС_{10}}; \quad (1)$$

$$ЎС_{мич} = \sqrt[9]{1{,}0 \cdot 1{,}036 \cdot 1{,}124 \cdot 1{,}314 \cdot 1{,}003 \cdot 1{,}246 \cdot 1{,}299 \cdot 1{,}072 \cdot 1{,}268 \cdot 1{,}101} =$$

$$= \sqrt[9]{3{,}717} = 1{,}157 = 115{,}7\% - 100 = 15{,}7.$$

$$ЎС_{мс} = \sqrt[9]{1{,}0 \cdot 1{,}033 \cdot 1{,}130 \cdot 1{,}313 \cdot 1{,}004 \cdot 1{,}246 \cdot 1{,}288 \cdot 1{,}080 \cdot 1{,}268 \cdot 1{,}093} =$$

$$ЎС_{мс} \quad \sqrt[9]{3{,}696} = 1{,}156 = 115{,}6\% - 100 = 15{,}6.$$

бу ерда, $ЎС_{мич}$ - маҳсулот ишлаб чиқариш суръатининг ўсиши;

$ЎС_{мс}$ – маҳсулот сотиш суръатининг ўсиши.

Кўриниб турибдики, маҳсулот ишлаб чиқариш суръатининг ўртача йиллик ўсиши 15,7 фоизни, сотиш суръатининг ўсиши эса 15,6 фоизни ташкил этган.

Хўжалик юритувчи субъект фойданинг асосий қисмини маҳсулот (иш, хизмат)лар сотиш натижасида олади. Аудиторлик текшируви жараёнида маҳсулот (иш, хизмат)лар сотишдан олинган молиявий натижаларни таҳлил қилиш лозим. Таҳлил жараёнида маҳсулот сотишдан олинган фойда режасининг бажарилиш динамикаси ўрганилади ва уларнинг суммалари ўзгаришига таъсир этувчи омиллар аниқланади. Корхона фаолиятининг молиявий натижаси олинган фойда суммаси ва рентабеллик даражаси билан тавсифланади. Фойда миқдори ва рентабеллик даражаси қанча юқори бўлса, корхона шунча самарали фаолият кўрсатади ва молиявий ҳолати мустаҳкам

[26] Ўзбекистон Республикаси давлат статистика қўмитаси маълумотлари асосида ишлаб чиқилган.

бўлади.

Сотиш жараёнини аудиторлик текширувидан ўтказишда хўжалик юритувчи субъектдаги ички назорат тизими томонидан амалга ошириладиган молиявий таҳлил усулларидан фойдаланиш даражаси ўрганилади. Аудиторлик текшируви жараёнида ҳисобот йилидаги даромад таркиби, тузилиши ва динамикасини таҳлил қилиш лозим (6-жадвал).

6-жадвал

Корхона даромадининг таркиби, тузилиши ва динамикасининг таҳлили[27]

Кўрсаткичлар	2014 йил		2016 йил		2017 йил		Ўзгариши (+,-) 2017 йилда 2016 йилга нисбатан	
	млн. сўм	улуши, %	млн. сўм	улуши, %	млн. сўм	улуши, %	млн. сўм (г9-г3)	улуши, % (г10-г4)
А	1	2	3	4	9	10	11	12
Маҳсулотлар сотишдан соф тушум	885743959	98,18	1002924874	98,02	1128693145	99,98	125768271	1,957
Асосий фаолиятнинг бошқа даро-мадлари	13951757	1,546	17056477	1,667	138405	0,012	-16918072	-1,655
Дивидентлар шаклидаги даромадлар	1901506	0,21	2667363	0,26	22937	0,002	-2644426	-0,258
Фоизлар шаклидаги даромадлар	48064	0,005	12161	0,001	1107	0,0098	-11054	0,0088
Валюта курси фарқидан даромадлар	283378	0,031	480408	0,046	9110	0,0008	-471298	-0,0452
Молиявий фаолиятнинг бошқа даромадлари	181026	0,02	1247	0,0001	5178	0,0004	3931	0,0003
Жами даромадлар	902109690	100	1023142530	100	1128869882	100	105727352	

6-жадвалдан кўриш мумкинки, корхонада жами даромад манбалари 2016 йилга нисбатан 105727352 млн. сўмга ортган. Жами даромад таркибидаги маҳсулот (иш, хизмат)лар сотишдан келган тушум салмоғи эса 98,02 % дан ҳисобот йилига келиб 99,98 %га қадар кўпайган, шу билан бирга ўсиш мутлақ суммаларда 125768271 млн. сўмни ташкил этган.

Дивиденд ва фоизлар шаклидаги даромадлар ҳамда валюта курсидан даромадлар миқдори 2016 йилга нисбатан мос равишда -2644426; -11054 ва -471298 млн. сўмга камайган. Молиявий фаолиятнинг бошқа даромадлари эса 3931 млн сўмга кўпайган. Даромад таркибидаги ўзгаришларнинг таҳлили шуни кўрсатадики, жамият даромадларини янада ошириш имкониятига эга. Маҳсулот (иш, хизмат) ларни сотиш ва асосий фаолиятнинг бошқа даромадларидан ташқари дивидендлар шаклидаги даромадлар, валюта курси фарқидан даромадлар бўйича салбий ҳолат кузатилган.

Аудит жараёнида ҳисобот йилидаги харажатлар таркиби, тузилиши ва динамикаси ҳам таҳлил қилиниши лозим (7-жадвал).

[27] «Ўздонмаҳсулот» АЖ молиявий ҳисобот маълумотлари асосида ишлаб чиқилган.

7-жадвал

Корхона харажатларининг таркиби, тузилиши ва динамикасининг таҳлили[28]

Кўрсаткичлар	2014 йил		2016 йил		2017 йил		Ўзгариши (+,-) 2017 йилда 2016 йилга нисбатан	
	млн. сўм	улуши, %	млн. сўм	улуши, %	млн. сўм	улуши, %	млн. сўм (г9-г3)	улуши, % (г10-г4)
А	1	2	3	4	9	10	11	12
Сотилган маҳсулотлар таннархи	784811139	89,22	906983739	89,26	1018897781	89,42	111914042	0,16
Давр харажатлари	82522268	9,382	92912396	9,144	101900560	8,943	8988164	-0,201
Фоизлар шаклидаги харажатлар	6406506	0,728	11830649	1,164	13509176	1,185	1678527	0,021
Узоқ муддатли ижара бўйича фоизлар шаклидаги харажатлар	91485	0,010	105245	0,010	118455	0,010	13210	0
Валюта курси фарқидан зарарлар	27694	0,003	294817	0,029	1456875	0,127	1162058	0,098
Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар	325171	0,036	452359	0,044	63232	0,005	-389127	-0,039
Даромад (фойда) солиғи	3298794	0,375	2450008	0,241	2490327	0,218	40319	-0,023
Фойдадан бошқа солиқлар ва йиғимлар	2091750	0,237	986359	0,097	892113	0,078	-94246	-0,019
Жами харажатлар	879574807	100	1016015572	100	1139328519	100	123312947	

Корхона харажатлари таққосланаётган даврга нисбатан 123312947 млн. сўмга ошган. Сотилган маҳсулот (иш ва хизмат)ларнинг таннархининг жами харажатларда тутган салмоғи 89,22% дан 89,42%га қадар ошган. Валюта курсининг ўзгаришидан кўрилган зарарлар улуши эса 0,029% дан ҳисобот даврига келиб 0,127% гача кўпайган ва мутлақ суммада 1162058 млн сўмга ўсган.

Давр харажатлари 9,14% дан ҳисобот даврига келиб 8,94 % гача қисқарган бўлсада, аммо мутлақ суммада 8988164 млн. сўмга ўсиш кузатилган. Демак, маҳсулот таннархи ҳисобот даврида ошган. Давр харажатларининг ўсиши (109,6% (101900560 / 92912396 * 100)) га нисбатан

[28] «Ўздонмаҳсулот» АЖ молиявий ҳисобот маълумотлари асосида ишлаб чиқилган.

сотиш ҳажмининг юқори суръатда ўсиши (112,5 % (1128693145 / 1002924874 х 100)) давр харажатларидан нисбий иқтисодга эришишга олиб келган.

Корхонанинг даромад ва харажатларининг таркиби, структурасини таҳлил қилиш услубиётини қўллаган ҳолда молиявий таҳлилда кенг қўлланиладиган коэффициентлар орқали маблағлардан самарали фойдаланиш кўрсаткичларини баҳолашни таклиф этамиз (8-жадвал).

8-жадвал

Корхона даромади кўрсаткичларидан фойдаланиш динамикасининг таҳлили[29]

№	Кўрсаткичлар	2014 йил	2016 йил	2017 йил	2017 йилда 2016 йилга нисбатан	
					Ўзгариши (+,-)	Ўсиш суръати, %
	А	1	2	5	6	7
1	Даромад (млн. сўм)	902109690	1023142530	1128869882	105727352	110,333
2	Харажат (млн. сўм)	879574807	1016015572	1139328519	123312947	112,136
3	Фойда (зарар) (с.1-с. 2) (млн. сўм)	22534883	7126958	17038639	9911681	-1,803
4	Баланс активининг ўртача йиллик қиймати (млн. сўм)	5683291047	6650426445	7566023242	915596797	113,767
5	Маҳсулот сотишдан соф тушум (млн.сўм)	885743959	1002924874	1128693145	125768271	112,540
6	Баланс активининг рентабеллик даражаси, % (с. 3: с.4)	0,396	0,107	0,225	0,118	-0,015
7	Сотишдан кўрилган рентабеллик дара-жаси, % (с. 3: с.5)	0,025	0,007	0,015	0,008	-0,016
8	Даромад айланиш коэффициенти ёки даромаднинг ҳар сўмига тўғри келади-ган тушум (с. 5: с.1)	0,981	0,980	14,917	13,937	1,019
9	Баланс активининг ҳар сўмига тўғри келадиган даромад (с.1:с.4)	15,87	15,38	14,920	-0,459	0,969
10	Харажатларнинг ҳар сўмига тўғри келадиган даромад (с.1:с.2)	1,02	1	99,082	98,082	0,983

Даромад ва харажатларнинг ўсиш суръатлари бир-бирига яқин. Маҳсулот сотиш ҳажмининг ўсиши 110,3 фоизни ташкил этиб, даромад харажатдан нисбатан юқори бўлган. Кўрсаткичларнинг ўсиш суръатлари юқори даражада бўлишига эришилган.

[29] «Ўздонмаҳсулот» АЖ молиявий ҳисобот маълумотлари асосида ишлаб чиқилган.

Баланс активи рентабеллигининг таққосланаётган даврда 0,107 дан 0,225% гача, сотишдан кўрилган рентабелликнинг 0,007 дан 0,015% гача ўсишига эришилган. Бироқ, баланс активининг ҳар сўмига тўғри келадиган даромад миқдорининг 15,38 тийиндан 14,92 тийинга қадар камайиши кузатилган. Жами даромаддаги маҳсулот сотишдан келган тушум улуши 99,08% дан 98,08 % гача пасайган.

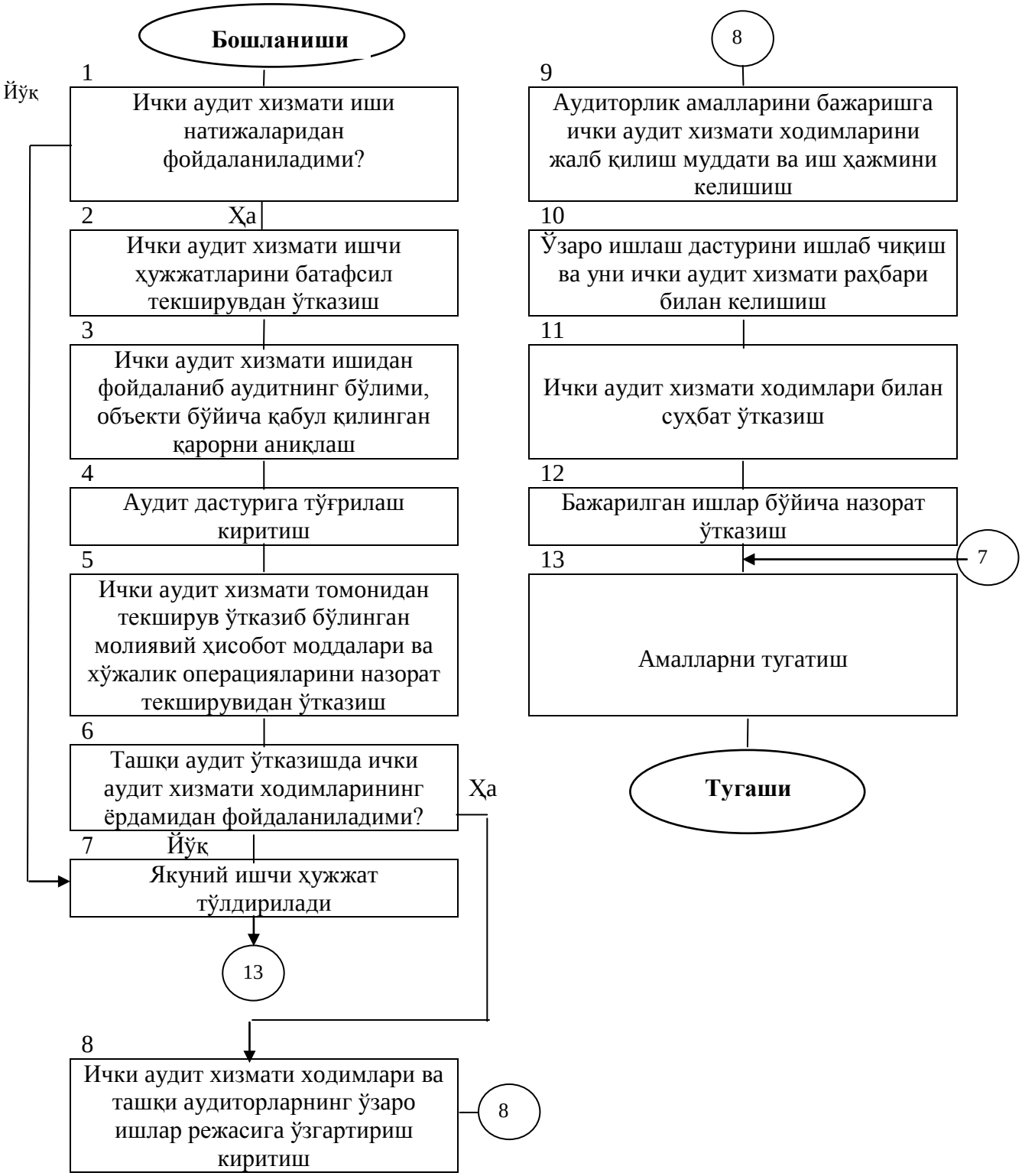
Диссертациянинг тўртинчи боби «**Аудиторлик текширувлари жараёнида ички аудит фаолиятини баҳолаш методологиясини такомиллаштириш**» деб номланиб, ушбу бобда хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит хизматини ташкил этиш хусусиятлари ҳамда ташқи аудит жараёнида ушбу хизмат фаолиятини баҳолашнинг услубий жиҳатларига бағишланган.

Ички аудит хўжалик юритувчи субъект молиявий-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш имкониятларини аниқлашнинг энг қулай воситаларидан бири бўлиб, ўз навбатида, корхонанинг рақобат жиҳатдан устунлигини таъминлаши мумкин. Фикримизча, ички аудит ички назорат тизимининг таркибий қисмларидан бири, ички назоратнинг самарали ва масъулиятли воситаларидан ҳисобланади.

Тадқиқотимиз мақсади ва вазифаларидан келиб чиқиб, биз ички аудитнинг такомиллашган таърифини ишлаб чиқдик, «Ички аудит корпоратив бошқарув томонидан қонун ва бошқа ҳужжатларга риоя этилишини, маълумотларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботда тўлиқ ҳамда ишончли тарзда акс эттирилиши таъминланишини, хўжалик операцияларини амалга оширишнинг белгиланган қоидаларига риоя этилишини, активларнинг сақланишини, шунингдек қонун ҳужжатларида белгиланган талабларга риоя этилишини текшириш ҳамда мониторинг олиб бориш орқали корхона ишини назорат қилувчи ҳамда баҳоловчи тизим».

Ички аудит фаолияти тўғрисидаги фикр аудиторлик текширувини режалаштириш босқичида шаклланади. Шундай қилиб, ташқи ва ички аудит корхонада қабул қилинадиган ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳолашга йўналтирилган.

Амалиёт шуни кўрсатмоқдаки, ички аудиторлар самарасиз ишламоқда, улар томонидан бажариладиган функциялар молиявий ҳисоботнинг тўғрилигини таъминлаш билан боғлиқ эмас. Ташқи аудитор ички аудитнинг мақсади, функциялари ва усуллари қўлланиладиган ички назорат тизими воситалари асосида молиявий ҳисоботнинг тўғрилигини таъминлашга йўналтирилганлигига ишонч ҳосил қилгач, унинг ишига ишониш тўғрисида қарор қабул қилади. Агар аудиторлик ташкилоти томонидан ички аудитнинг ишидан фойдаланиш тўғрисида қарор қабул қилинса, у ҳолда ички аудитнинг иши ва иш ҳужжатлари батафсил ўрганиб чиқилади. Ички аудиторлар ишини баҳолаш модели 6-расмда келтирилган.



6-расм. Ички аудиторлар иш фаолиятини баҳолаш модели[30]

Ушбу жараёнда ташқи аудиторлар қуйидагиларга ишонч ҳосил қилишлари керак: ички аудит ишининг дастурлари ва ҳажми ташқи аудит мақсадларига мос келади; ички аудиторлар иши режа бўйича ўтказилади ва ҳужжат билан расмийлаштирилади; ички аудиторлар хулосаси улар томонидан олинган маълумотлар билан асосланган ва мавжуд ҳолатга мос

[30] Муаллиф томонидан тузилган.

келади, ички аудиторлар томонидан тайёрланган ҳисоботларнинг мазмуни эса улар томонидан бажарилган натижаларга мос келади; корхона раҳбарларига маълум бўлган рисклар ишларни бажариш чоғида ҳисобга олинади ва ички аудит томонидан текширилади; раҳбарият ва (ёки) мулкдорларнинг хулосалар, таклифлар ва ички аудиторлар томонидан қўйилган масалаларга нисбатан муносабати таркибий хусусиятга эга.

Хўжалик юритувчи субъектдаги ички аудит фаолиятини баҳолашда аудиторлар 12-сон “Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини баҳолаш” стандартига амал қилади. Зеро, ички назорат тизимини баҳолаш ҳам ички аудит босқичи бўлиб, унинг асосий мақсади аудиторлик тадбирларининг турини, уни ўтказиш вақти ва ҳажмини аниқлаштиришдан иборат, чунки тизимнинг муайян элементлари таркиби ёки иши текширилаётган молиявий ҳисоботларда муҳим хатолар ёки бузиб кўрсатишларнинг мавжуд бўлиши эҳтимолини ошириши ёки камайтириши мумкин. Баҳолаш тартиби 7-расмда келтирилган.

7-расм. Корхонанинг ички назорат тизимини баҳолашда ички аудиторнинг ҳаракати

Ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳолаш амаллари, биринчи навбатда, аудиторлик танлаш ҳажмини асослаш мақсадида бажарилади, бу эса корхона ички назорат тизими томонидан хатонинг топмаслиги эҳтимолини аниқлашни назарда тутади. Хўжалик юритувчи субъектнинг назорат муҳитини тестдан ўтказиш баҳолаш учун асос бўлади.

Тадқиқотимиз натижасида турли омилларнинг ички назорат ҳолатига

таъсири даражасини аниқлаш имконини берувчи ички аудит самарадорлигини баҳолаш тестлари ишлаб чиқилган ва амалиётда синаб кўрилган.

Ўзбекистонда ички аудитни ривожлантириш мақсадида унинг баъзи жиҳатларини тадқиқ этишда давом этиш зарурлигини ҳам таъкидлаш лозим. Ички аудитнинг ўзига хос хусусиятларини тушуниш хўжалик юритувчи субъектлар раҳбарларига самарали бошқарувни ташкил этишда ички назоратнинг ушбу шаклидан самарали фойдаланиш имконини беради, бу айнан ҳозир, жаҳон бозорида қатъий рақобат кураши шароитида мамлакатимиз товар ишлаб чиқарувчиларининг янада ривожланишида ўта долзарб масала ҳисобланади. Айтиш лозимки, республикамизда иқтисодий муносабатларнинг ривожланиши билан ички аудит корпоратив бошқарув тизимида янада муҳим аҳамият касб этиб боради, бу эса унинг мавзусини чуқур тадқиқ этиш, жумладан, ички аудитнинг институционал базасини ташкил этиш вазифасини қўяди.

ХУЛОСА

Диссертация ишида амалга оширилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулосалар ишлаб чиқилди:

1. Хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини самарали ташкил этилганлиги бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий, статистик ва бошқа ҳисоботларни тузишда хўжалик операцияларини амалга оширишнинг қонунийлиги, акс эттириладиган маълумотларнинг ишончлилиги, активлар ва ёзувларнинг сақланишини таъминлаш, хатоликларни олдини олиш, аниқлаш ҳамда бартараф этиш имконини берди. Аудиторлик текширувлари жараёнида дастлабки, жорий ва кейинги назоратда амалга ошириладиган ички назорат моделидан фойдаланиш аудит мақсадига самарали эришиш, назорат тадбирларини ўтказиш учун меҳнат ва молиявий сарф-харажатларни 17-20 фоизга қисқартириш ва аудиторлар иш сифатини оширишга хизмат қилади.

2. Ички назорат тизими ишончлилиги билан аудиторлик рискини ўзаро боғлиқлигини баҳолаш имконини берувчи моделдан фойдаланиш ички назорат воситаларини тестдан ўтказиш натижасида аудиторлик риски камайиши аудит сифатини ошишини таъминлайди. Аудиторнинг иш ҳажми 15-17 фоизга қисқаради ва унинг меҳнат самарадорлиги иш ҳажмига мувофиқ ошишига имкон яратилади. Аудиторлик текшируви жараёнида ички назорат тизимини ўрганиш ҳамда мазкур тизимнинг учта элементи – назорат муҳити, бухгалтерия ҳисоби тизими ва назорат воситаларини баҳолаш натижалари аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмида акс эттирилиши зарур.

3. Муҳимлилик даражаси аудиторлик риски билан тескари алоқа билан боғланган, айни пайтда аудиторлик рискига назорат риски ва аниқлай олмаслик риски таъсир кўрсатади, ажратиб бўлмайдиган риск қиймати эса ўзгармайди, бу эса, муҳимлилик даражасини аудиторлик текшируви

сифатининг мезони даражасига кўтаради. Ички назорат тизими қанчалик пухта ўрганилса, аудиторлик амаллари шунчалик аниқ режалаштирилади ва аудит сифати юқори бўлишига эришилади.

4. Молиявий ҳисоботдаги кўрсаткичларнинг муҳимлилик даражаси қийматини баланснинг актив ва пассив сатрлари ўртасида, дебет ва кредит айланма қайдномаси асосида тенг тақсимлаш аудиторлик рискининг 18-20 фоизга камайишига ва аудиторлар томонидан йўл қўйилиши мумкин бўлган хатолик чегарасининг рискка мос равишда кўтарилишига имкон беради.

5. Хўжалик юритувчи субъектларда қўлланиладиган назорат воситалари йиғиндиси бир хил эмас. Ички назорат воситалари мазмуни, амалга ошириш вақти, хўжалик фаолиятининг жараёнлари бўйича гуруҳланади. Уларга хос бўлган ички назорат воситаларини тадқиқ этишга нисбатан жараёнли ёндашув умумий тан олинган ёндашув ҳисобланади. Фаолият турларига қараб, уларнинг (таъминот, ишлаб чиқариш ва сотиш) жараёнларини ажратиб баҳолашга нисбатан ёндашув аудиторлик текширувлари самарадорлигини ошишига имкон беради.

6. Ички назорат воситалари ички назоратнинг айрим йўналишларини амалга ошириш учун ташкил этилади. Бухгалтерия ҳисобига нисбатан қўйиладиган талаблар ёки аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш омиллари ички назорат йўналишларининг кўплигидан далолат беради. Диссертация ишида таклиф этилган хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг муайян жараёнларини тавсифловчи назорат воситаларининг ишончлилигини олдиндан баҳолашга нисбатан ёндашув фаолиятининг ҳар бир ажратилган жараёни бўйича назорат воситаларининг рискини олдиндан баҳолаш имконини беради. Аудит жараёнида ички аудит самарадорлигини баҳолаш тартибини услубий жиҳатдан такомиллаштирилганлиги (тестлар, сўровномалар, баҳолаш мезонлари ва ички аудит стандартлари) аудиторлар иш сифатини 15-17 фоизга ошишига эришилади.

Умумий хулоса қилиб айтганда, аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологиясини такомиллаштиришга қаратилган илмий-назарий ва амалий тавсияларнинг жорий этилиши аудиторлик текширувларини сифатини ошириш, хўжалик юритувчи субъектлардаги ички назорат тизими ҳамда ички аудит хизматини ташкил этиш ва самарали фаолият олиб боришига хизмат қилади.

НАУЧНЫЙ СОВЕТ ПО ПРИСУЖДЕНИЮ УЧЕНЫХ СТЕПЕНЕЙ DSc.27.06.2017.1.17.01 ПРИ ТАШКЕНТСКОМ ФИНАНСОВОМ ИНСТИТУТЕ

ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

ИЛХАМОВ ШАВКАТ ИСЛАМОВИЧ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ ОЦЕНКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ПРОЦЕССЕ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

08.00.08 – Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит

АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ ДОКТОРА ЭКОНОМИЧЕСКИХ НАУК (DSc)

Ташкент – 2018

Тема диссертации доктора наук (DSc) зарегистрирована в Высшей аттестационной комиссии при Кабинете Министров Республики Узбекистан за № B2018.1 DSc/iqt.126.

Диссертация выполнена в Ташкентском государственном экономическом университете.

Автореферат диссертации на трех языках (узб, рус, англ (резюме)) размещен на веб-странице Научного совета *(*www.tfi.uz*)* и Информационно-образовательном портале «ZiyoNet» (www.ziyonet.uz).

Научный консультант: **Гулямов Саидахрор Саидахмедович**
доктор экономических наук, академик

Официальные оппоненты: **Пардаев Мамаюнус Каршибаевич**
доктор экономических наук, профессор

Курбанов Зият Ниязович
доктор экономических наук, профессор

Исманов Иброхим Набиевич
доктор экономических наук, профессор

Ведущая организация: **Ташкентский государственный аграрный университет**

Защита диссертации состоится «_____» июня 2018 года в 15 часов на заседании Научного совета DSc 27.06.2017.I.17.01 при Ташкентском финансовом институте. Адрес: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, д. 60А. Тел: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-11-48, e-mail: tmi@tmi.uz.

С диссертацией можно ознакомиться в информационно-ресурсном центре Ташкентского финансового института (зарегистрирована за №____). Адрес: 100000, г. Ташкент, ул. Амира Темура, д. 60А. Тел: (99871) 234-53-34, факс: (99871) 234-11-48, e-mail: tmi@tmi.uz.

Атвореферат диссертации разослан «_____»_____2018 года.

(реестр протокола рассылки №_____ от «____»_____2018 года).

Н.Х.Хайдаров
Председатель Научного совета по присуждению ученой степени, доктор экономических наук, профессор

С.У.Мехмонов
Ученый секретарь Научного совета по присуждению ученой степени, доктор экономических наук, профессор

А.Ж.Туйчиев
Председатель Научного семинара при Научном совете по присуждению ученой степени, доктор экономических наук, профессор

ВВЕДЕНИЕ (аннотация докторской диссертации)

Актуальность и востребованность темы диссертации. В мировой практике регулирование системы внутреннего контроля определено законодательно. Принятие в 2002 году Закона «Сарбейнса Оксли» («Sarbanes Oxley»)[1] имеет большое значение в урегулировании вопросов корпоративного управления государственных органов США. В этом Законе предусмотрена Организация системы внутреннего контроля в акционерных обществах, отвечающей современным международным требованиям. Организация системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах и методологические основы оценки этой системы в ходе аудита совершенствуется на основе требований международных финансовых Организаций и международных стандартов аудита. Эффективная Организация системы внутреннего контроля и службы внутреннего аудита служат повышению эффективности процесса производства и бизнеса, а также формированию достоверной финансовой отчетности.

На сегодняшний день во многих развитых странах мира, особенно в системе корпоративного управления, уделяется отдельное внимание научным исследованиям по совершенствованию теоретико-методологических основ внутреннего контроля и внутреннего аудита в соответствии с требованиями международных стандартов. В этом отношении, в том числе отдельное внимание уделено научным исследованиям, направленным на Организацию внутреннего контроля и внутреннего аудита в системе корпоративного управления на основе требований международных стандартов, широкое использование возможностей системы внутреннего контроля в вопросах уменьшения затрат, повышения экономической способности, улучшения показателей экономического состояния, привлечения инвестиций за счет повышения конкурентоспособности, в вопросах принятия решений эффективного управления, а также совершенствованию методологию оценки эффективности деятельности системы внутреннего контроля и внутреннего аудита на основе международных стандартов.

В программе, принятом на основе Стратегии действий развития Республики Узбекистан в 2017-2021 г.г., определены конкретные задачи «внедрения современных международных стандартов и методов корпоративного управления, усиление роли акционеров в стратегическом управлении предприятиями»[2], а также «… публикации со стороны акционерных обществ информации на основе международных стандартов аудита и финансовой отчетности»[3]. В эффективном выполнении данных задач требуется проведение научных исследований по направлениям развития нормативно-правовой системы, регулирующей аудиторскую

[1] Закон Сарбайнса-Оксли (Sarbanes Oxley) от 30.07.2002 (на русском языке: перевод). URL. http: // www.as-audit.ru/consult/show/2821/.

[2] Указ Президента Республики Узбекистан от 7 февраля 2017 года № УП-4947 «О стратегии дествий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» Приложения № 1. lex.uz.

[3] Указ Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 года № УП-4720 «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах» lex.uz.

деятельность в соответствии с международными стандартами, создания общей концепции стратегического управления предприятиями в соответствии с требованиями времени, совершенствования принципов Организации внутреннего контроля, приспособления к международным стандартам системы бухгалтерского учета и аудита, дальнейшего реформирования методологических основ системы внутреннего контроля.

Данное диссертационное исследование в определенной степени служит осуществлению задач, определенных в Законах «Об аудиторской деятельности», «О бухгалтерском учете», в Указах Президента Республики Узбекистан № 4720 от 24.04.2015 г. «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах», УП-4947 от 7.02.2017 «О Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан», Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан № 207 от 28 июля 2015 г. «О внедрении критериев оценки эффективности деятельности акционерных обществ и других хозяйствующих субъектов с долей государства» и других нормативно-правовых документах, касающихся данной сферы.

Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики. Данное диссертационное исследование выполнено в рамках приоритетного направления развития науки и технологий в республике I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики», а также в рамке проекта ИТД-2-»Разработка научных основ дальнейшего углубления демократических реформ, формирования гражданского общества, модернизации и либерализации национальной экономики».

Обзор зарубежных научных исследований по теме диссертации. Научные исследования вопросов урегулирования аудиторской деятельности, Организации системы внутреннего контроля и службы внутреннего аудита, совершенствования методологии оценки их деятельности в ходе аудиторской проверки осуществляются ведущими мировыми высшими образовательными учреждениями и научными центрами, к ним относятся: The center for economic and business research (CEBR), American Accounting (ACIPA), Harvard University (США), The institute of internal Auditors (IIA) Pricewaterhouse Coopers, Ernst and Young, Internatinal auditors dirms-KPMG (Нидерланды), International Accouting Standards Board-IASB, Oxford University (Великобритания), Московский государственный университет, Российский экономический университет (Россия), Ташкентский государственный экономический университет и Ташкентский финансовый институт (Узбекистан).

В осуществленных научных исследованиях мира по эффективному развитию внутреннего контроля и внутреннего аудита в системе корпоративного управления, по совершенствованию методологии оценки их деятельности, получены, в частности, следующие научные результаты: разработаны рекомендации по совершенствованию методологии оценки

деятельности системы внутреннего контроля на основе международных стандартов аудита (The institute of internal Auditors, Англия); принятие эффективных управленческих решений через широкое использование возможностей внутреннего аудита в корпоративном управлении, повышение экономической эффективности, обоснованы также понижение производственных затрат и достижение уменьшения себестоимости продукции (Udi Hoitash Accounting Department Rutgers University, Нью-Йорк); разработан методы оценки влияния внутреннего контроля на достоверность сведений финансового отчета и бухгалтерского учета, бизнес-стратегии (American accounting association, США); разработан совершенствованный подход управления рисками предприятия на основе интегрированной концепции внутреннего контроля (Financial Executives Institute FEI); разработаны рекомендации по совершенствованию методологию и методики оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита (Всероссийский заочный финансово-экономический институт, (Россия)); разработаны предложения по совершенствованию на основе международных стандартов методологии внутреннего аудита и системы внутреннего контроля федерального казначейства (Санкт-Петербургский государственный университет, (Россия)).

В мировом масштабе проводятся ряд исследований по совершенствованию нормативно-правовых, теоретических, организационных и методологических основ внутреннего контроля и внутреннего аудита, в частности, по таким приоритетным направлениям, как совершенствование методологии оценки эффективности деятельности системы внутреннего контроля на основе международных стандартов; определение резервов оптимального использования материальных и трудовых ресурсов на основе применения эффективного механизма внутреннего контроля и внутреннего аудита, поиск путей достижения финансовой стабильности и повышения конкурентоспособности через снижение себестоимости продукции; широкое привлечение иностранных инвестиций.

Степень изученности проблемы. Теоретико-методологическими основами развития аудиторской деятельности в стране, государственного регулирования и совершенствования его послужили Законы Республики Узбекистан по данной сфере, Указы и Постановления Президента Республики Узбекистан, Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан.

Некоторые аспекты теоретических, организационных и методологических проблем, связанных с оценкой системы внутреннего контроля и внутреннего аудита, были исследованы в научных работах зарубежных ученых, таких как: А.Аренс, Дж.Робертсон, Ф.Л. Дефлиз, В.В.Бурцев, В.И.Подольский. А.Проскуряков, Л.В.Сотникова, А.Д.Шеремет, В.П.Суйц[4], а также в научных работах отечественных ученых, таких как:

[4] Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. Гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 456 с.; Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. – М.: КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 356 с.; Аудит Монтгомери. Ф.Дефлиз и др. Пер. с англ. С.М. Бычковой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 545

К.Б.Ахмеджанов. Р.Д.Дустмуратов, А.К.Ибрагимов, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, З.Т.Маматов, С.У.Мехмонов, М.К. Пардаев, А.Х.Пардаев, М.Э.Пулатов, М.М.Тулаходжаева, А.Ж.Туйчиев, Б.А.Хасанов, Б.К.Хамдамов, З.Н.Курбонов, И.Н.Кузиев, К.Р.Хотамов[5] и др.

Однако вопросы, связанные с методологией оценки системы внутреннего контроля и внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах с учетом системы национального учета польностю не исследованы. Именно, проблемы теоретико-методологических аспектов оценки системы внутреннего контроля в качестве специального самостоятельного научно-исследовательского объекта комплексно не изучены. Такое положение и определило необходимость исследования данной темы.

Связь диссертационного исследования с планом научно-исследовательских работ высшего образовательного учреждения, где выполнена диссертация. Данная диссертационная работа выполнена в рамках концепции осуществления научно-исследовательских работ Ташкентского государственного экономического университета ФМ-6-»Концептуальные направления развития сферы бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита и статистики в условиях модернизации экономики Узбекистана».

Целью исследования является разработка научных предложений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование методологии оценки системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов в ходе аудиторской проверки.

с.; Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000.– 200 с.; Подольский В.И. Аудит: учебник. – М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2012. – 390 с.; Проскуряков А. Аудит финансовой отчетности.–Вологда. Дарника, 2010.–760с.; Сотникова Л.В. Совершенствование методологию и методики оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита. Автореферат дисс. Д.э.н. М.: ВЗФЭИ, 2003; Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. – М.: Инфра-М, 2015. – 365 с.

[5] Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. ... дис. автореф. – Т.: 2016. – 76 б.; Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини шаклланиши ва унинг услубиётини такомиллаштириш. и.ф.д. ... дис. автореф. – Т.: 2008; Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудит ва қишлоқ хўжалик маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2002. – 42 б.; Исроилов Б.И. Солиқларнинг молиявий ҳисоби ва таҳлилининг методологик асослари: и.ф.д. ... дис. автореф. – Т.: 2006. – 42 б.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш муаммолари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2007.– 36 б.; Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2005 – 40 б.; Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2018 – 77 б.; Пардаев М.Қ. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2002. – 43 б.; Пулатов М.Э. Интеллектуал капитал ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2017 – 66 б.; Тулаходжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998. – 176 б.; Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш масалалари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2004. – 42 б.; Хамдамов Б.Қ. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2007 – 33 б.; Қурбонов З.Н. Солиқ ҳисоби ва аудитининг методологик муаммолари. Монография. – Т.: «Fan va texnologiya», 2008. – 156 б.; Қўзиев И.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2017. – 70 б. Хотамов К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2016. – 75 б.

Задачи исследования:

исследовать методологические основы внутреннего контроля, изучить его цели, задачи, принципы и функции;

определить порядок оценки системы внутреннего контроля на основе анализа международных и национальных стандартов аудита;

разработать рекомендаций по определению методов, видов и степени предварительной оценки достоверности системы внутреннего контроля;

разработать предложения по отражению в аудиторском отчете и заключении сведений по результатам оценки системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов;

разработать методику определения уровня существенности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;

разработать предложения по отражению в документах, регулирующих аудиторскую деятельность, результатов оценки системы внутреннего контроля;

разработать теоретико-методологические аспекты порядка оценки системы внутреннего контроля в ходе аудита;

разработать методические рекомендации по оценке деятельности службы внутреннего аудита.

Объектом исследования являются деятельность аудиторских организаций и системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов.

Предметом исследования является совокупность экономических отношений, возникающих при оценки системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки.

Методы исследования. В процессе исследования применялись такие методы, как группировка, сравнения, оценка, статистическое и эконометрическое моделирование, индукция и дедукция, факторный анализ и др.

Научная новизна заключается в следующем**:**

обоснованы предложения регулирование ответственности субъекта бухгалтерского учета за организацию внутреннего контроля и эффективности его осуществления, обеспечения полной сохранности активов, предотвращение случаев хищения и ошибок по закону;

предложено отражение аудитором в аналитической части аудиторского отчета сведений о системе внутреннего контроля, об обеспеченности достоверности финансового отчета и соответствия качествам деятельности хозяйствующего субъекта или несоответствии качеству и масштабу деятельности хозяйствующего субъекта системы внутреннего контроля;

обосновано отражение в аудиторском заключении определения стоимости уровня существенности, оценки его влияния на аудиторский риск для того, чтобы аудиторская организация высказала мнение о достоверности финансового состояния и финансовых результатов во всех отношениях существенности финансового отчета хозяйствующего субъекта;

разработан усовершенствованный теоретико-методологический подход на основе внедрения системы контроля деятельности исполнительного

органа предприятия путем проведения мониторинга, а также проверки соблюдения определенных правил осуществления хозяйственных операций, обеспечения и полного достоверного отражения сведений в бухгалтерском учете и финансовом отчете внутренней аудиторской службой;

разработаны научные предложения по анализу эффективности деятельности системы внутреннего контроля и службы внутреннего аудита, проверке достоверности сведений в финансовом отчете, по контролю и оценке его эффективного осуществления в ходе аудиторских проверок.

Практические результаты исследования заключаются в следующем:

разработаны рекомендации по использованию системы внутреннего контроля, организованной в хозяйствующих субъектах, в ходе проведения аудиторской проверки;

разработаны практические рекомендации по применению программы тестирования средств внутреннего контроля в деятельности хозяйствующих субъектов;

разработаны практические предложении по предварительной оценке достоверности средств внутреннего контроля и контрольной среды;

разработаны практические рекомендации по оценке деятельности системы внутреннего контроля и службы внутреннего аудита, осуществляемого со стороны этой службы, в ходе аудита.

Достоверность результатов исследования. Достоверность результатов исследования определяется целесообразностью подходов и методов, получением информации из официальных источников, в частности таких, как, Государственный комитет Республики Узбекистан по статистике, а также внедрением внедрением в практику уполномоченными организациями соответствующих заключений и предложений.

Научная и практическая значимость результатов исследования. Научная значимость результатов исследования определяется полученным научным заключением и разработанными практическими предложениями, которые могут быть использованы в хозяйствующих субъектах в ходе проведения аудиторской проверки и оценки системы внутреннего контроля, совершенствования методологии оценки, разработки нормативно-правовых документов, регулирующих аудиторскую деятельность, а также могут быть использованы в научных работах, посвященных глубокому, специальному исследованию фундаментальных и практических аспектов аудита.

Практическое значения научной работы определяется возможностью использования теоретических заключений и методологических рекомендаций в процессе оценки системы внутреннего контроля при проведении аудиторской проверки хозяйствующих субъектов, а также разработке проектов нормативно-правовых документов, регулирующих аудит. Материалы диссертации используются в учебном процессе высших учебных заведениях по дисциплинам «Аудит», «Экономический анализ и аудит».

Внедрение результатов исследования. На основе разработанных предложений по совершенствованию методологии оценки системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки внедрено следующее:

предложения касающейся по регулированию на оснований нормативно-правового документа организации внутреннего контроля и эффективности его осуществления субъектами бухгалтерского учета, обеспечения полной сохранности активов, ответственности по предотвращению ошибок и случаев хищения были использованы для формирования статьи № 21 Закона (2016 год 13 апреля) Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (справка Законодательной палаты Олий Мажлиса № 04/3-06-10 от 6.02.2018 г.). Использование научных результатов послужил эффективной организации системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах;

предложения по отражению аудитором в аналитической части аудиторского отчета сведений о соответствии или несоответствии качествам деятельности хозяйствующего субъекта и обеспечения достоверности системы внутреннего контроля и его финансового отчета были использованы в разработке национального стандарта аудиторской деятельности № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности», утвержденного приказом Министерства финансов (от 9 ноября 2016 г. № 85). (Справка Министерства финансов № КА 17-02-35/639 от 29 ноября 2017.) Использование научного результата послужило повышению ответственности аудиторских организаций за качественное проведение аудиторских проверок, аудиторской отчетности и аудиторских заключений, а также регулированию аудиторской деятельности.

предложения по определению уровня существенности по финансовому отчету хозяйствующего субъекта были использованы при разработке утвержденного приказом (9 ноября 2016 г., № 85) Министерства финансов национального стандарта аудиторской деятельности № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности» и внедрены в практическую деятельность аудиторских организаций (справка Министерства финансов № КА 17-02-35/639 от 29 ноября 2017 г. и Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов Узбекистана № 16 от 30.01.2017 г.). Использование результатов научных предложений послужило обеспечению в определенной степени качества аудиторских проверок, уменьшению аудиторских рисков, доказательству профессионально проведенного аудита и четкого определения степени ответственности аудиторов. В результате аудиторский риск уменьшен на 20 % и погрешность ошибки по отношению риска увеличилась на 20%;

предложения по государственному регулированию функций службы внутреннего аудита были использованы при разработки статьи 108 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» (справка Законодательной палаты Олий Мажлиса № 04/3-06-10 от 6.02.2018г.). Использование научного результата послужило эффективной Организации службы внутреннего аудита в акционерных обществах и защите прав акционеров;

научные предложения по анализу эффективности деятельности системы внутреннего контроля и службы внутреннего аудита, проверки достоверности сведений финансового отчета, оценки контроля и

эффективного осуществления в ходе аудиторской проверки были использованы при выполнении инновационного проекта ИОТ – 2016-1-89 и введены в учебники по предметам «Аудит» и «Экономический анализ и аудит» по направлению бакалавриата высшего образования.

Использование научных результатов в проекте послужило определению пути совершенствования методологии внутреннего аудита и оценки системы внутреннего контроля в ходе аудита.

Апробация результатов исследования. Результаты данного исследования были обсуждены и получили положительный отзыв в 17 научных конференциях, в том числе в 12-республиканских, 5 международных научно-практических конференциях.

Опубликованность результатов исследования. Результаты исследования опубликованы в 37 научных работах, в том числе изданы 1 монография, в научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан, опубликовано 21 научных статей, из них 18-в республиканских, 3-в зарубежных журналах.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объем диссертации составляет 230 страниц.

ОСНОВНЫЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснованы актуальность и необходимость исследования, охарактеризованы цели и задачи, объект и предмет исследования, указано соответствие с приоритетными направлениями развития науки и технологий в республике, изложены научная новизна и практические результаты, раскрыта научная и практическая значимость полученных результатов, приведена информация о внедрении в практику результатов исследования, об опубликованных работах и структуре диссертации.

В первой главе диссертации, названной «Теоретико-методологические основы оценки системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки», в результате изучения передового опыта зарубежных государств исследованы концептуальные основы организации системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов. Всесторонне проанализированы понятия «внутренний контроль», «система внутреннего контроля», их роль и значение в системе контроля. В результате критического анализа международных и национальных стандартов аудита был выдвинут вопрос соответствия международным стандартам оценки системы внутреннего контроля.

Необходимым условием организации с научной точки зрения внутреннего контроля, а также теоретико-методологической основой оценки этой системы является раскрытие значения понятий «внутренний контроль», «система внутреннего контроля».

По нашему мнению, существование внутреннего контроля связано с тем, как трактуется это понятие. Изучив опыт развитых зарубежных стран,

критически проанализировав мнения различных ученых, обобщив, была сформулирована новая трактовка: «Внутренний контроль - одна из функций управления, организационных мер постоянно проводимых контрольных действий, осуществляемые руководством субъекта управления, организованные с целью обеспечения законности осуществляемых хозяйственных операций, достоверности отраженных данных, сохранения активов и записей, предотвращения, определения и ликвидации ошибок при ведении бухгалтерского учета, составлении финансовых, статистических и других отчетов».

По мнению зарубежных ученых «необходимо в процессе изучения системы внутреннего контроля разделять этапы изучения, оценки и тестирования»[6]. В рисунке 1 демонстрирована модель этапов оценки этой системы.

На этапе изучения системы внутреннего контроля: появляется представление о структуре контроля, осуществляется документирование аудиторской проверки и разрабатывается предварительный план проверки; этап оценки – оценивается риск контроля, рассчитываются расходы на уменьшение риска контроля; при тестировании – определяются действия контроля и их выполнение.

В нормативных документах аудиторам предписано проводить оценку системы внутреннего контроля в три этапа: «1) общее ознакомление с системой внутреннего контроля; 2) первичная оценка достоверности системы внутреннего контроля; 3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внутреннего контроля»[7]. К сожалению, отражение в различных национальных стандартах рекомендаций по оценке системы внутреннего контроля не помогают аудиторским организациям формировать единую методологию оценки системы внутреннего контроля, это, в свою очередь, требует необходимость разработки комплекса внутренних стандартов аудиторских организаций по оценке системы внутреннего контроля. По этой причине, в исследовании основываясь на международных и национальных стандартов аудита, были разработаны этапы оценки системы внутреннего контроля.

Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля может выражаться в добровольной форме. По нашему мнению, в аналитической части аудиторского отчета проверка системы внутреннего контроля должна включить в себя следующие: 1) сведения о системе внутреннего контроля, обеспечение достоверности его финансовой отчетности и соответствия деятельности хозяйствующего субъекта; 2) списание значительных несоответствий масштабу и качествам

---

[6] Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. – М.: КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – С. 146.

[7] Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан № 12 «Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки».

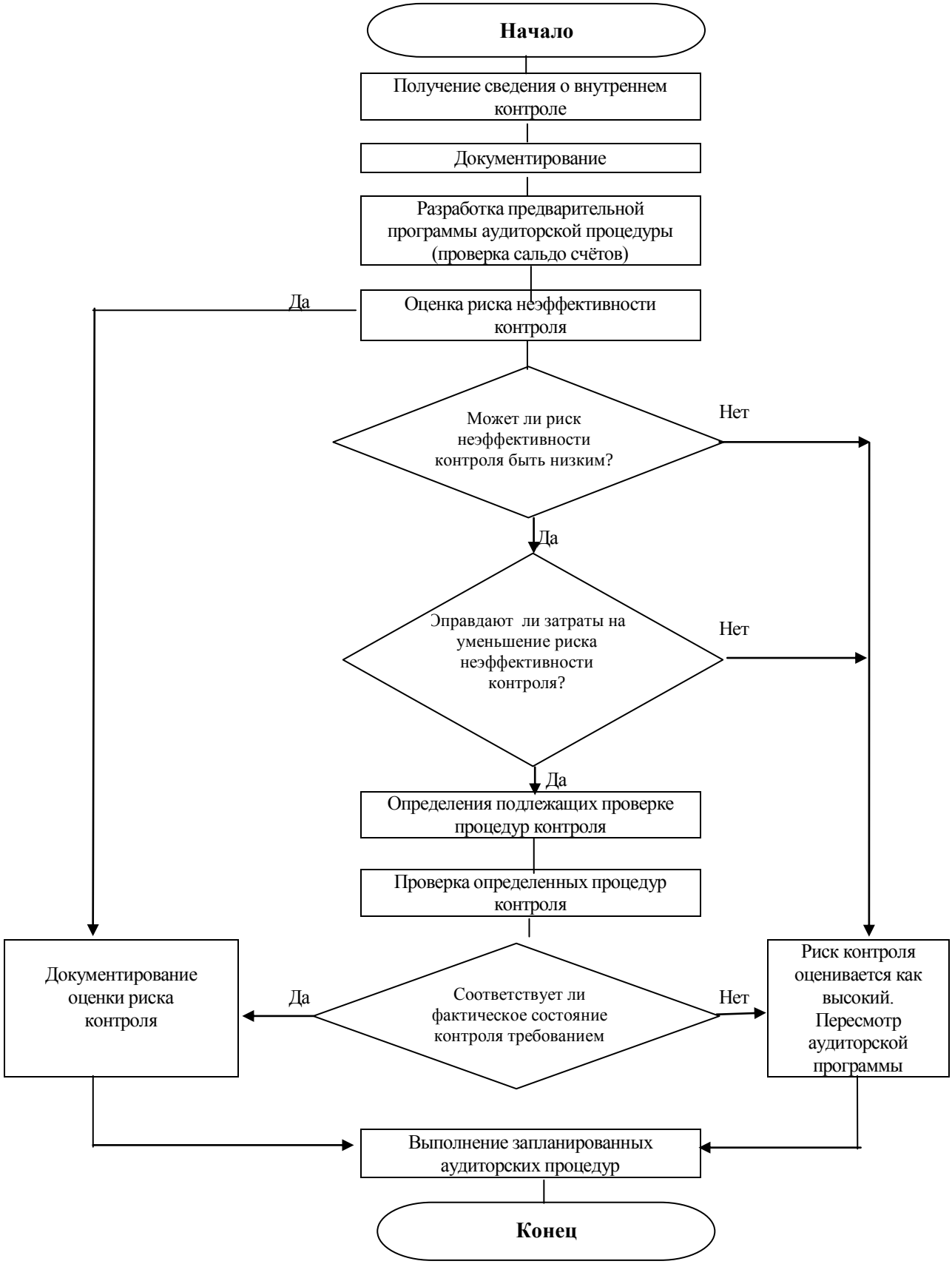


Рис. 1. Модель стадии оценки системы внутреннего контроля[8]

[8] Разработана диссертантом в соответствии с международными стандартами аудита.

деятельности хозяйствующего субъекта системы внутреннего контроля, выявленные в ходе аудиторской проверки.

В результате исследования было предложено введение требований в соответствии с общими результатами проверки состояния внутреннего контроля фактов, подтверждающих заключение о несоответствии деятельности и качествам его деятельности системе внутреннего контроля хозяйствующего субъекта в ходе аудиторской проверки; 2) определение фактов, подтверждающих заключение о несоответствии масштаба и качества деятельности системе внутреннего контроля хозяйствующего субъекта в ходе аудиторской проверки; 3) ответственность руководителя хозяйствующего субъекта за подготовку финансовой отчетности в соответствии с законодательными документами по бухгалтерскому учету и её достоверность, а также за систему внутреннего контроля.

Известно, что контроль является одной из функций управления. Поэтому организация и осуществление системы внутреннего контроля является вспомогательным средством управления хозяйствующим субъектом для руководителя. Так, в Законе определено «Субъект бухгалтерского учета организовывает и осуществляет внутренний контроль»[9]. Здесь используемая система внутреннего контроля должна отвечать требованиям качества деятельности и учетной политики хозяйствующего субъекта, действовать постоянно и эффективно.

Для обеспечения эффективности системы внутреннего контроля ряд функций распределяются между различными лицами. (рис. 2.)

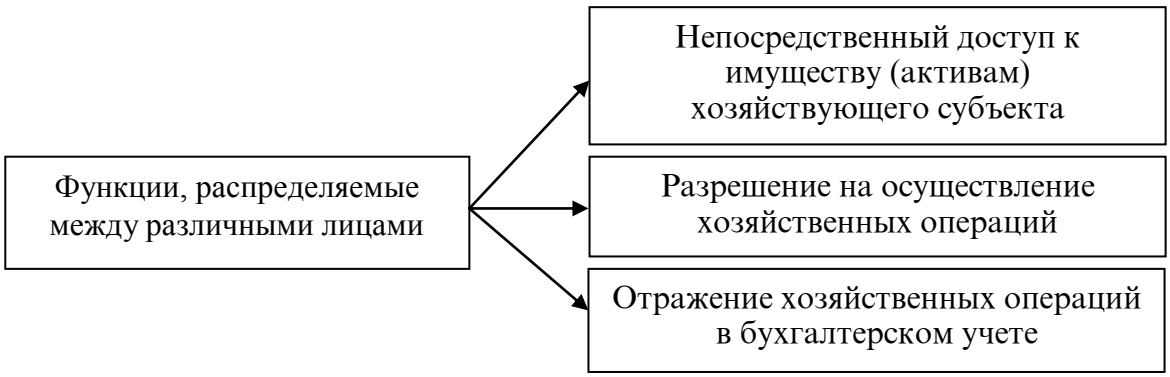


Рис. 2. Распределяемые функции системы внутреннего контроля[10].

Эффективная организационная структура хозяйствующего субъекта предполагает разделение ответственности и полномочий работников. Надлежащее функционирование системы внутреннего контроля зависит также от работников, которым поручена соответствующая деятельность. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров должна обеспечивать высокую квалификацию соответствующего персонала. В общем, руководитель несёт ответственность за организацию эффективной системы внутреннего контроля, за создание контрольной среды, информирование о существующих рисках всех соответствующих

[9] Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (13 апреля 2016г.) статья 21.
[10] Разработана автором в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности.

сотрудников хозяйствующего субъекта.

Вторая глава, названная «Методологические аспекты оценки системы внутреннего контроля в ходе аудиторских проверок», посвящена исследованию методологии достоверности оценки контрольной среды, отдельные средства контроля, систему внутреннего контроля. В этой главе рассказывается об учете риска при оценке системы внутреннего контроля, а также изучены системы бухгалтерского учета в ходе аудита, даны методические предложения по оценке уровня существенности и аудиторского риска, осуществлению оценки на основе международных стандартов и их практических результатах.

Сравнительный анализ международных и национальных стандартов аудита позволяет подчеркнуть, что в соответствии с международным стандартом аудита предварительная оценка достоверности средств внутреннего контроля осуществляется в одном этапе, а содержание национальных стандартов в одном этапе предусматривает оценки всех трех структурных частей системы внутреннего контроля – систему бухгалтерского учета, контрольную среду и средства контроля.

По нашему мнению, оценка достоверности системы внутреннего контроля должна включить два этапа: 1) оценка достоверности контрольной среды; 2) оценка достоверности средств внутреннего контроля, в том числе общие средства контроля в условиях систем компьютерной обработки данных (рис. 3).

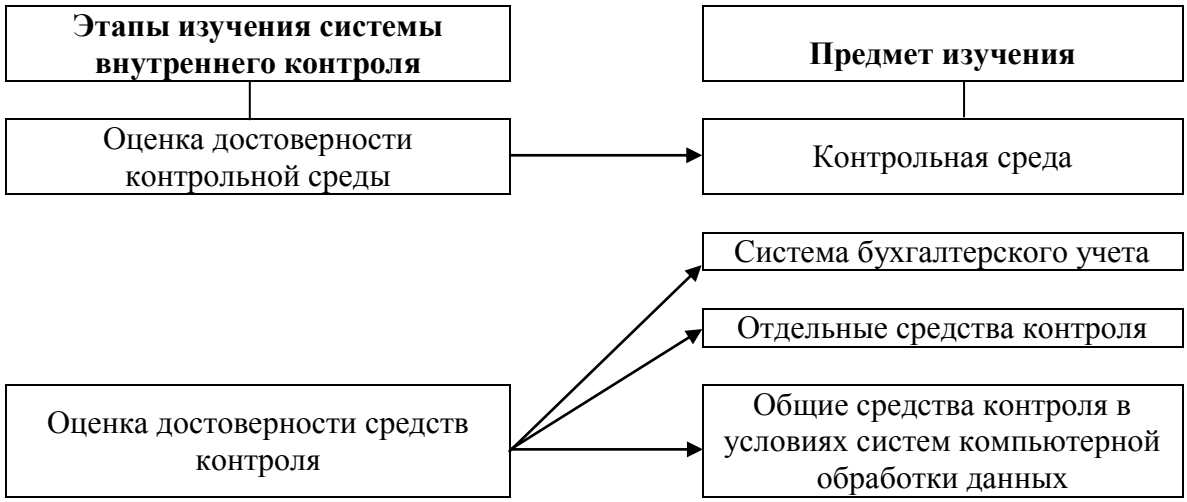


Рис. 3. Этапы оценки достоверности системы внутреннего контроля[11]

Отделение этапов основывается следующим: 1) изучение контрольной среды осуществляется на этапе общего ознакомления с системой внутреннего контроля, а достоверность среды контроля оценивается на этапе предварительной оценки достоверности средств внутреннего контроля; 2) «этап предварительной оценки» не означает в последующем «этап итоговой оценки», предварительная оценка не имеет отдельного значения, но является структурной частью общей оценки достоверности системы внутреннего

[11] Разработана автором в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности.

контроля; 3) в последнем технологическом этапе – этапе подтверждения достоверности оценки средств внутреннего контроля – подтверждаются не тесты средств контроля с достоверностью среды контроля, а предварительная оценка достоверности этих средств; 4) на этапе предварительной оценки оценивается достоверность среды контроля и она больше не рассматривается, однако требует утверждения через проведение тестов средств контроля; 5) если предварительная оценка достоверности средств контроля окажется «низкой», что в этом случае последний этап аудиторской проверки не осуществляется. На этапе предварительной оценки достоверности системы внутреннего контроля предлагается анализировать следующие факторы: организационная структура, система обязательств, полномочий и распределения ответственности, кадровая политика, мероприятия, проводимые службой внутреннего контроля, отдельные средства, направленные на обеспечение целостности денежных средств, имущества системы внутреннего контроля, регистры учета, политика учета, обязательства договора, средства контроля системы компьютерной обработки данных, включившие в себя элементы и системы бухгалтерского учета и контрольную среду.

Для предварительной оценки достоверности отдельных средств контроля, в первую очередь, необходимо определить процессы деятельности субъекта, подлежащего изучению в течение аудиторской проверки, и хозяйственные операции, относящиеся к этому процессу.

Взаимосвязь между процессами деятельности хозяйствующих субъектов и хозяйственными операциями, характеризующимся составом действий внутреннего контроля, приведена на рисунке 4.

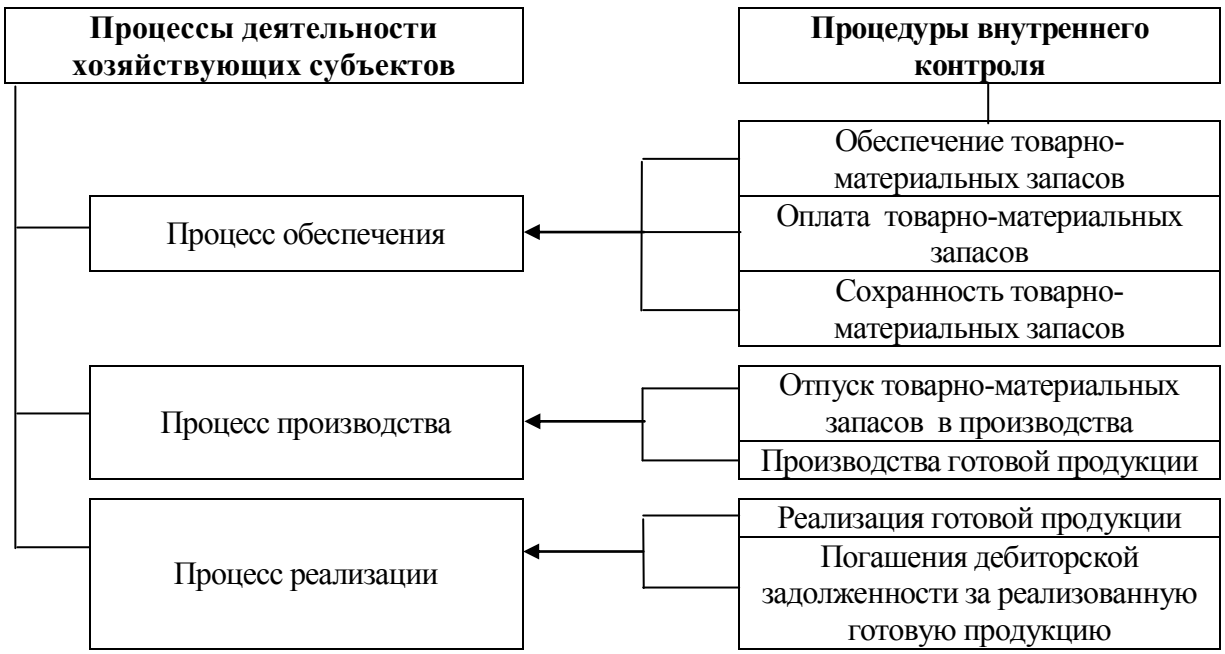


Рис. 4. Взаимосвязь между процессами деятельности хозяйствующих субъектов и процедурами внутреннего контроля[12]

[12] Разработана диссертантом в соответствии с международными стандартами аудита.

По итогам мероприятий предварительной оценки аудиторская организация, принявшая решение о доверии системе внутреннего контроля или отдельным средствам контроля, обязана осуществить мероприятие подтверждения достоверности этой системы в ходе аудиторской проверки. Здесь, насколько окажется низкой предварительная оценка риска контроля, настолько аудитор должен обладать многими фактами по отношению к эффективной деятельности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В международных стандартах аудита существует требование, на основании которого «аудитор обязан иметь аудиторские доказательства путем проведения контролирующих тестов для подтверждения любой оценки риска системы контроля»[13].

Таким образом, тесты средств контроля считаются источниками аудиторских доказательств и выполняются для утверждения оценки достоверности средств контроля, организованного в хозяйствующем субъекте. Исходя из целей исследования, были рассмотрены аудиторские риски, которые мы можем использовать при оценке системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки. В частности, «Аудиторские риски состоят из трех структурных частей: неотъемлемый риск, контрольный риск, риск не обнаружения ошибок и искажений финансовой отчетности»[14].

В результате анализа мировой практики взаимосвязь между структурными элементами модели аудиторского риска и этапами процесса изучения системы внутреннего контроля, результатами выполнения этапов в форме рабочих документов выразилось в табличной форме (рис. 5).

При оценки неотъемлемых рисков необходимо определить значимость остатков по какому-либо бухгалтерскому счету и взаимосвязь с качеством ведения бухгалтерского учета по этому счету, то есть необходимо распределить уровень существенности между статьями финансовой отчетности.

В экономической литературе[15] освещен алгоритм, называемый «методом проведения направленного тестирования», распределения абсолютной стоимости уровня существенности между отдельными статьями финансовой отчетности и имеются в виду следующие:

1. Отбор активных и пассивных счетов для распределения по уровню существенности по самой весомой доле по итогам баланса.

2. Распределение отобранных по уровню существенности счетов по обороту дебета и кредита. Здесь уровень существенности по отношению к итогам баланса определяется не в процентах, а в соответствии с методом, предложенным в стандарте[16] в процентах показателей, отраженных в

---

[13] Международные стандарты аудита. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров. – М.: МЦРБУ, 2001. – С. 145.

[14] Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан № 9 «Существенность и аудиторский риск». п.12.

[15] Данилевский Ю.А., Шапигузов СМ. и др. Аудит: учеб. пособие. - 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Издательский дом ФБК-ПРЕСС, 2002. – С. 131.

[16] Правило (стандарт) аудиторской деятельности РФ «Существенность и аудиторский риск». п. 3.

бухгалтерском балансе (валюта баланса (2%) и доля собственного капитала (10%)), в отчете о финансовых результатах (объем продаж (2%), общие затраты (2%), прибыль баланса (5%)).

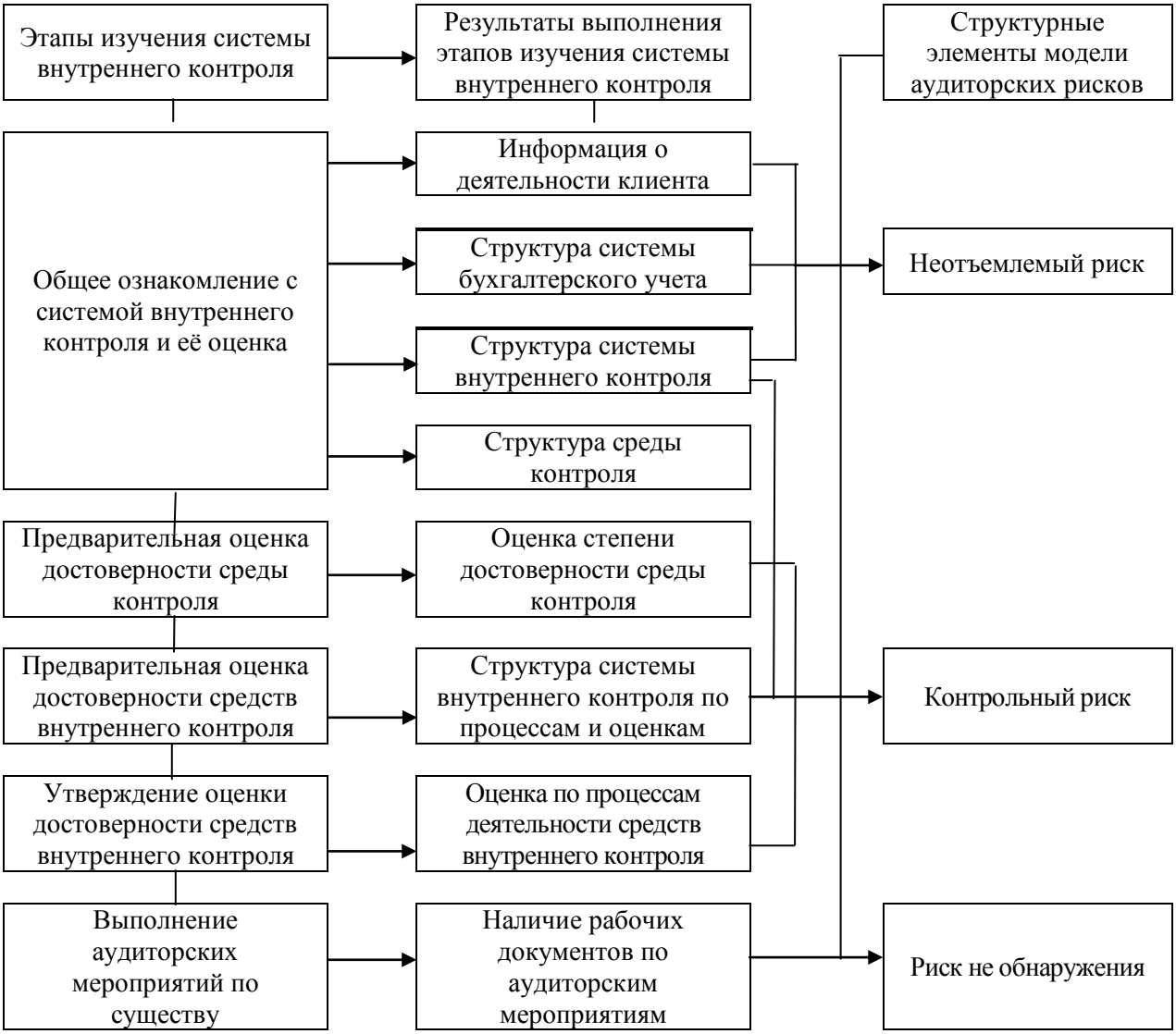


Рис. 5. Взаимосвязь между моделями аудиторского риска со структурными элементами[17]

В международной практике, «Аудитор определяет существенность, используя профессиональное суждение. Аудиторы обычно используют установленные руководящие ориентиры для определения существенности. Самый распространенный из них – от 5% до 10% дохода от уплаты налогов. Другие ориентиры – от 0,5% до 1,0% суммы всех активов; от 0,5% до 5,0% суммы собственного капитала; от 0,5% до 5,0% величины валового дохода; и от 0,5% до 1,0% чистой прибыли»[18].

В действующих нормативных документах не предусмотрено определение стоимости уровня существенности.

[17] Разработана диссертантом в результате анализа международной практики.

[18] Аудит. Учебное пособие подготовленное корпорацией «Прагма» при поддержке Агентства США по международному развитию. – Ташкент: Издательство Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан, 2005. – С. 47.

Однако в стандарте отмечено, что: «При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности хозяйствующего субъекта, подлежащего аудиту, далее называемые базовыми показателями финансовой отчетности»[19].

В результате анализа международной и национальной практики мы предлагаем распределение уровня существенности статей баланса по отношению к доле общего баланса. Для этого используем данные таблицы 1.

Таблица 1

Базовые показатели финансовой отчетности[20]

Статьи финансовой отчетности	сумма, тыс сум	По международным нормам		Предлагаемая норма	
		доля, %	Уровень существен-ности, тыс. сум	доля, %	Уровень существен-ности, тыс. сум
1	2	3	4	5	6
Валовая прибыль от реализации продукции (ф.2, стр. 030)	857821	-		2	17156
Прибыль до уплаты налога на доходы (ф.2, стр.240)	441503	5-10	44150	5	22075
Всего по активу баланса (ф.1, стр. 400)	2226600	0,5-1,0	22266	0,5	11133
Уставной капитал (ф.1, стр. 410)	650910	0,5-5,0	32545	5	32545,5
Чистая прибыль (ф.2,стр. 270)	368489	0,5-1,0	3684	1	3684

$$\frac{17156+22075+11133}{3}=\frac{50364}{3}=16788;$$

Полученное количество можно уменьшить или увеличить, однако в соответствии с международной практикой не должно превышать 20%. Мы уменьшим его:

$$\frac{16788-15000}{16788}=10{,}6\%;\ \text{(ниже норматива)}$$

Значит, мы можем определить уровень существенности в 15000 тыс. сум. Определенный уровень существенности распределим по статьям баланса по отношению к доле баланса и достигнем результатов, показанных в таблице 2.

Таким образом, аудитор в ходе аудиторской проверки определяет уровень существенности для основных средств, долгосрочных инвестиций, уставного капитала и других операций, соответственно 1320; 5595, 4380 тыс. сум, что нужно отразить в общем плане аудита в обязательном порядке.

Уровень существенности определяет высшую границу ошибки,

[19] Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан № 9 «Существенность и аудиторский риск» п.12.

[20] Разработана диссертантом в результате анализа международной практики.

допущенной или возможной к допущению со стороны аудитора.

Таблица 2

Равномерное распределение показателей уровня существенности по структурам баланса[21]

Статьи актива баланса	Сумма, тыс. сум	доля, %	Уровень существенности, тыс. сум	Статьи пассива баланса	Сумма, тыс.сум	доля, %	Уровень существенности, тыс. сум
1	2	3	4	5	6	7	8
Основные средства	197202	8,8	1320	Уставный капитал	650910	29,2	4380
Долгосрочные инвестиции	828357	37,3	5595	Добавленный капитал	80993	3,8	570
Товарно-материальные запасы	1036312	46,5	6975	Резервный капитал	565877	25,4	3810
Дебиторы	96273	4,3	645	Нераспреде-ленная прибыль	405034	18,3	2745
Денежные средства	68456	3,1	465	Текущие обязательства	523786	23,3	3495
Итого	2226600	100	15000	Итого	2226600	100	15000

Мы также предлагаем равномерное распределение показателя уровня существенности на основе ведомоста дебета и кредита оборота хозяйствующего субъекта (табл.3.).

Таблица 3

Распределение уровня существенности на основе оборота дебета и кредита (сокращенно)[22]

№ счета	Оборот по дебету, тыс. сум	Доля в общем обороте, %	Уровень существенности, тыс. сум	Доля по кредиту, тыс. сум	Доля в общем обороте, %	Уровень существенности, тыс. сум
0100	95517	0,11	16,5	149275	0,2	30
1000	369476	0,44	66	506216	0,6	90
2000-	83747	0,10	15	-	-	
2800	21365801	25,5	3825	21271938	25,3	3795
4000-	56128746	67,2	10080	56080913	67	10050
Прочие счета	5503132	6,65	997,5	5538077	6,9	1035
Всего	**83546419**	**100**	**15000**	**83546419**	**100**	**15000**

Эта методика имеет следующие преимущества: счеты, отобранные для распределения по отношению к оборотам дебета и кредита, возможны учитывать, потому что методика, направленная на распределение уровня существенности среди остатков по счетам, используется по отношению к отчету, который должен утверждаться аудитором в аудиторском заключении.

Третья глава диссертации, названная **«Совершенствование методологии оценки средств внутреннего контроля в ходе аудиторской**

[21] Разработана диссертантом в результате анализа международной практики.
[22] По показателям финансовой отчетности разработана диссертантом.

проверки», посвящена вопросам оценки средств внутреннего контроля процессов снабжения, производства и реализации хозяйствующего субъекта.

Сравнительный анализ зарубежного опыта и практики позволил нам оценивать эффективность средств внутреннего контроля, присущих процессу снабжения в три этапа, в частности: 1) предварительное изучение средств внутреннего контроля; 2) предварительная оценка достоверности каждого из них для проведения тестирования средств внутреннего контроля; 3) итоговая оценка достоверности средств внутреннего контроля на основе результатов тестирования. Своеобразие действия средств внутреннего контроля процесса снабжения заключается в том, что в хозяйствующих субъектах внутренний контроль осуществляется в следующих направлениях: условия осуществления контроля, полнота, правдивость, разрешение, определенность, классификация, учет и деление по периодам.

Цели каждого из этих направлений, осуществляемые с помощью средств внутреннего контроля, организованного со стороны руководителя предприятия, показаны в таблице 4.

Таблица 4

Направления и цели внутреннего контроля процесса снабжения

Направления внутреннего контроля	**Цели внутреннего контроля для процесса снабжения**
Условия проведения контроля	Все сотрудники выполняют свои функциональные обязанности. Все операции оформляются в предварительных документах по образцу
Полнота	Счета по оплате задолженностей по закупкам материальных ценностей ко времени составления баланса должны полностью отразить всю сумму
Достоверность	Счета для оплаты действительно отражают сумму задолженностей перед поставщиками и подрядчиками на период составления баланса
	Материальные ценности, отраженные в финансовой отчетности, действительно приняты в течение отчетного периода
Разрешение	Все снабжение в отчетный период осуществлено с разрешения руководителя
Определенность	Счет-фактуры отражают действительную сумму и они зарегистрированы в журнале учета кредиторских задолженностей
	Аналитические сведения учета кредиторских задолженностей соответствуют сведениям синтетических счетов
Классификация	Счеты для оплаты к периоду составления отчетности считаются обязательствами
	Учтенные на счетах бухгалтерского учета материальные ценности действительно принадлежат предприятию
Учет	Счета, подлежащие оплате, правильно отражены в счетах бухгалтерского учета и в статьях финансовой отчетности
	Ущерб, связанный с оплатой обязательств по снабжению, действительно отражены в отчете
Периодизация	Приобретенные материальные ценности отражены в отчетности периода приобретения
	Задолженности по кредитам отражены в отчете периода их формирования

Рекомендуем использовать аналитические процедуры оценки средств внутреннего контроля процесса производства в период аудиторских проверок. Проверка осуществляется посредством анализа производства продукции и объемов продаж. Комплексный анализ производства продукции и объема продаж осуществляется на основе собранных данных.

Темпы базисного роста осуществляются по отношению первого года анализируемого периода, а темпы цепного роста – в сравнении с предыдущим годом поэтапно.

Объем производства продукции в отчетности выражается в ценах текущего года. Для анализа сравниваются объемы производства и продаж, затем определяются темпы роста[23] (табл.5).

Таблица 5.

Анализ объема производства и продаж[24]

Годы	Объем производства продукции, в текущих ценах, млн. сум	Индекс цен	Объем производства продукции, в базисних ценах, млн. сум	Темп роста, %		Объем реализации, млн. сум	Темп роста, %	
				базис	цепная		базис	цепная
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	3506987	1,0	3506987	100	100	3504698	100	100
2	3999654	1,10	3636049	103,68	103,68	3621441	103,33	103,33
3	5235687	1,28	4090381	116,63	112,49	4092531	116,77	113,00
4	6719987	1,25	5375990	153,29	131,43	5374152	153,34	131,31
5	8579687	1,59	5396029	153,86	100,37	5396312	153,97	100,41
6	9345987	1,39	6723732	191,72	124,60	6727439	191,95	124,66
7	11879658	1,36	8735043	249,07	129,91	8670015	247,38	128,87
8	12930012	1,38	9369574	267,16	107,26	9368924	267,32	108,06
9	13909698	1,17	11888631	338,99	126,88	11886931	339,17	126,87
10	14399872	1,10	13090793	373,27	110,11	12998974	370,90	109,35

Из 5 таблицы видно, что за 9 лет объем производства продукции составил 273,27 %, а объем продаж вырос до 270,9%. Средние годовые темпы роста производства продукции и продаж рассчитаем следующим образом:

$$ЎС_{мич} = \sqrt[n-1]{ЎС_1 \cdot ЎС_2 \cdot ЎС_3 \cdot ЎС_4 \cdot ЎС_5 \cdot ... \cdot ЎС_{10}}; \quad (1)$$

$$ЎС_{мич} = \sqrt[9]{1{,}0 \cdot 1{,}036 \cdot 1{,}124 \cdot 1{,}314 \cdot 1{,}003 \cdot 1{,}246 \cdot 1{,}299 \cdot 1{,}072 \cdot 1{,}268 \cdot 1{,}101} =$$

$$= \sqrt[9]{3{,}717} = 1{,}157 = 115{,}7\% - 100 = 15{,}7.$$

$$ЎС_{мс} = \sqrt[9]{1{,}0 \cdot 1{,}033 \cdot 1{,}130 \cdot 1{,}313 \cdot 1{,}004 \cdot 1{,}246 \cdot 1{,}288 \cdot 1{,}080 \cdot 1{,}268 \cdot 1{,}093} =$$

$$ЎС_{мс} \quad \sqrt[9]{3{,}696} = 1{,}156 = 115{,}6\% - 100 = 15{,}6.$$

здес, $ЎС_{мич}$ - темп роста производства продукции;

$ЎС_{мс}$ – темпы роста продаж.

Видно, что средние годовые темпы роста производства продукции

[23] Шоғиёсов Т.Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. – Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2009. – Б. 52.

[24] Разработано диссертантом на основе данных Госкомстата Республики Узбекистан.

составили 15,7%, а темпы роста продаж – 15,6%.

Хозяйствующие субъекты основную часть прибыли получают в результате продажи продукции (работ, услуг). В ходе аудиторской проверки необходимо проанализировать финансовые результаты, полученные от продажи продукции (работы, услуг). В процессе анализа изучается динамика выполнения плана рентабельности, полученной от продажи продукции, и определяются факторы, влияющие на изменения их суммы. Финансовый результат деятельности предприятия характеризуется суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности. Насколько высокой будет количество прибыли и уровень рентабельности, настолько деятельность предприятия будет эффективной и финансовое состояние прочным.

При аудиторской проверке процесса продаж изучается уровень использования методов финансового анализа, осуществляемого системой внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах. В ходе аудиторской проверки необходимо анализировать состав прибыли, строение и динамику отчетного года. (Табл. 6).

Таблица 6.

Анализ состава, структуры и динамики прибыли предприятия[25]

Показатели	2014 год		2016 год		2017 год		Отклонение (+,-) 2017 год по сравнению на 2016 год	
	млн. сум	доля, %	млн. сум	доля, %	млн. сум	доля, %	млн. сум (г9-г3)	доля, % (г10-г4)
А	1	2	3	4	9	10	11	12
Чистая выручка от реализации продукции	885743959	98,18	1002924874	98,02	1128693145	99,98	125768271	1,957
Прочие доходы от основной деятельности	13951757	1,546	17056477	1,667	138405	0,012	-16918072	-1,655
Доходы в виде дивидендов	1901506	0,21	2667363	0,26	22937	0,002	-2644426	-0,258
Доходы в виде процентов	48064	0,005	12161	0,001	1107	0,0098	-11054	0,0088
Доходы от валютных курсовых разниц	283378	0,031	480408	0,046	9110	0,0008	-471298	-0,0452
Прочие доходы от финансовой деятельности	181026	0,02	1247	0,0001	5178	0,0004	3931	0,0003
Всего доходы	902109690	100	1023142530	100	1128869882	100	105727352	

Из 6 таблицы видно, что в обществе источники всех доходов по сравнению с 2016 годом увеличились на 105727352 млн. сум. Доля поступлений от реализации продукции (работ, услуг) в структуре всех доходов составила 98,02%, к отчетному году возросла на 99,98%,

[25] Разработана в соответствии с данными финансовой отчетности АО «Уздонмахсулот»..

абсолютный рост составил 125768271 млн. сум.

Доходы в виде дивидендов и процентов, а также сумма доходов от валютных курсовых разниц уменьшились, соответственно, на – 2644426; -11054 и – 471298 млн. сум.

Прочие доходы от финансовой деятельности увеличились на 3931 млн. сум. Анализ изменений в структуре доходов показал, что общество имеет возможности увеличить доход. Кроме доходов от реализации продукций (работ, услуг) и других доходов от основной деятельности, отрицательное положение наблюдается при получении доходов от дивидендов и валютных курсовых разниц. В ходе аудита необходимо проанализировать состав, структуру и динамику расходов отчетного года (табл. 7).

Таблица 7

Анализ состава, структуры и динамики затрат предприятия[26]

Показатели	2014 год		2016 год		2017 год		Отклонение (+,-) 2017 г. по сравнению на 2016 год	
	млн. сум	доля, %	млн. сум	доля, %	млн. сум	доля, %	млн. сум (г9-г3)	доля, % (г10-г4)
А	1	2	3	4	9	10	11	12
Себестоимость реализованной продукции	784811139	89,22	906983739	89,26	1018897781	89,42	111914042	0,16
Расходы периода	82522268	9,382	92912396	9,144	101900560	8,943	8988164	-0,201
Расходы в виде процентов	6406506	0,728	11830649	1,164	13509176	1,185	1678527	0,021
Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде	91485	0,010	105245	0,010	118455	0,010	13210	0
Убытки от валютных курсовых разниц	27694	0,003	294817	0,029	1456875	0,127	1162058	0,098
Прочие расходы по финансовой деятельности	325171	0,036	452359	0,044	63232	0,005	-389127	-0,039
Налог на доходы	3298794	0,375	2450008	0,241	2490327	0,218	40319	-0,023
Прочие налоги и сборы от прибыли	2091750	0,237	986359	0,097	892113	0,078	-94246	-0,019
Всего расходы	879574807	100	1016015572	100	1139328519	100	123312947	

[26] Разработана в соответствии с данными финансовой отчетности АО «Уздонмахсулот».

Затраты общества увеличились на 123312947 млн. сум по сравнению со сравнительным периодом.

Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг) в общей сумме затрат возросла от 89,22% до 89,42%. Убытки от валютных курсовых разниц увеличились от 0,029% до 0,127% отчетного периода и абсолютная сумма увеличилась на 1162058 млн. сум.

Расходы периода от 9,14% уменьшились к отчетному периоду до 8,94%, однако абсолютная сумма возросла на 8988164 млн. сум. Значит в отчетный период себестоимость продукции возросла. Рост объема реализации (112,5% (1128693145/1002924874-100)) по сравнению с ростом расходов периода (109,6% (101900560/92912396-100)) привел к достижению относительной экономии расходов периода.

Используя методологию анализа состава, структуры доходов и затрат предприятия, мы предлагаем использования коэффициенты для оценки показателей эффективности средств, широко применяемые в финансовом анализе (табл. 8.)

Таблица 8.

Анализ динамики использования показателей доходов общества[27]

№	Показатели	2014 год	2016 год	2017 год	2017 году по сравнению на 2016 год	
					Отклонение (+,-)	Темп роста, %
	А	1	2	5	6	7
1	Доходы (млн. сум)	902109690	1023142530	1128869882	105727352	110,333
2	Расходы (млн. сум)	879574807	1016015572	1139328519	123312947	112,136
3	Прибыль (Убыток) (с.1-с. 2) (млн. сум)	22534883	7126958	17038639	9911681	-1,803
4	Среднегодовая сумма актива баланса (млн. с)	5683291047	6650426445	7566023242	915596797	113,767
5	Чистая выручка от реализации (млн.сум)	885743959	1002924874	1128693145	125768271	112,540
6	Уровень рентабельности актива баланса, % (с. 3: с.4)	0,396	0,107	0,225	0,118	-0,015
7	Уровень рентабельности от реализации, % (с. 3: с.5)	0,025	0,007	0,015	0,008	-0,016

[27] Разработана в соответствии с данными финансовой отчетности АО «Уздонмахсулот».

Таблица 8 (продолжение)

8	Коэффицент от оборота дохода или выручка дохода на каждый сум (с. 5: с.1)	0,981	0,980	14,917	13,937	1,019
9	Доход на каждый сум актива баланса (с.1:с.4)	15,87	15,38	14,920	-0,459	0,969
10	Доход на каждый сум расхода (с.1:с.2)	1,02	1	99,082	98,082	0,983

Темпы роста доходов и расходов в таблице 8 близки друг другу. Рост объема реализации продукции составил 110,3%, доход был относительно выше расхода. Был достигнут высокий уровень темпа роста показателей. Рентабельность баланса активов за сравниваемый период выросла от 0,007% до 0,225%, рентабельность от реализации выросла от 0,007% до 0,015%. Однако прослеживается уменьшение доходов на каждый сум от 15,38 тийин до 14,92 тийинов. Общая доля поступлений от реализации снизилась от 99,08% до 98,08%.

Четвертая глава диссертации, названная **«Совершенствование методологии оценки деятельности внутреннего аудита в ходе аудиторских проверок»,** посвящена организации службы внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах, а также методологическим аспектам оценки деятельности этой службы в ходе внешнего аудита.

Внутренний аудит, являясь одним из самых удобных средств определения возможностей, повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, в свою очередь, может обеспечить преимущество предприятия среди конкурентов. Мы думаем, что внутренний аудит является структурной частью системы внутреннего контроля, считается эффективным и ответственным средством внутреннего контроля.

Исходя из целей и задач диссертации, была разработана совершенная трактовка внутреннего аудита: «Внутренний аудит – это система, обеспечивающая со стороны корпоративного управления соблюдение законов и других документов, полного и достоверного отражения сведений в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, соответствия определенным правилам осуществления хозяйственных операций, сохранение активов, а также проверки соблюдения требований, определенных в законодательных документах и осуществляющий контроль и оценку деятельности предприятия через проведение мониторинга».

Рассуждение о деятельности внутреннего аудита формируется на этапе планирования аудиторской проверки. Таким образом, внешний и внутренний аудит направлен на оценку эффективности системы внутреннего контроля, принятый в предприятии.

Практика показывает, что внутренние аудиторы работают неэффективно, выполняющие ими функции не связаны с обеспечением достоверности финансовой отчетности.

Когда внешний аудитор удостоверится в направленности на обеспечение достоверности финансовой отчетности на основе средств системы внутреннего контроля, в которых применяются цели, функции и методы внутреннего аудита, он принимает решение о доверии его деятельности. Если со стороны аудиторской организации будет принято решение об использовании работы внутреннего аудита, то в таком случае деятельность и документация внутреннего аудита будут основательно изучены. Модель оценки деятельности внутренних аудиторов приведены в рисунка 6.

В этом процессе внешние аудиторы должны удостовериться в следующем: соответствие программ и объема работы внутреннего аудита целям внешнего аудита, внутренний аудит проводится планово и оформляется документацией, заключения внутренних аудиторов обоснованы полученными ими сведениями и соответствует существующему положению, а содержание отчетов, подготовленных внутренними аудиторами, соответствует результатам их действий, риски, известные руководителям предприятия, учитываются в период работы и проверяются внутренним аудитом, отношение руководства и собственников к заключениям, предложениям и другим вопросам, представленным внутренними аудиторами, имеют структурные качества.

При оценке системы внутреннего контроля внешние аудиторы руководствуются стандартом «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» Этапом внутреннего аудита также является оценка системы внутреннего контроля, основная цель которой - уточнение вида, времени проведения и объема аудиторских процедур, поскольку структура или работа определенных элементов системы могут увеличивать или уменьшать вероятность наличия существенных ошибок или искажений в проверяемой финансовой отчетности. Порядок оценки представлен на рисунке 7.

Поскольку процедура оценки эффективности системы внутреннего контроля предприятия выполняется в первую очередь с целью обоснования величины аудиторской выборки, что предполагает определение вероятности необнаружения ошибки системой внутреннего контроля предприятия, основой для оценки является тестирование контрольной среды предприятия.

В результате исследование нами разработанны и апробированы на практике тесты организации системы внутреннего контроля предприятия, позволяющие определить степень влияния различных факторов на состояние внутреннего контроля.

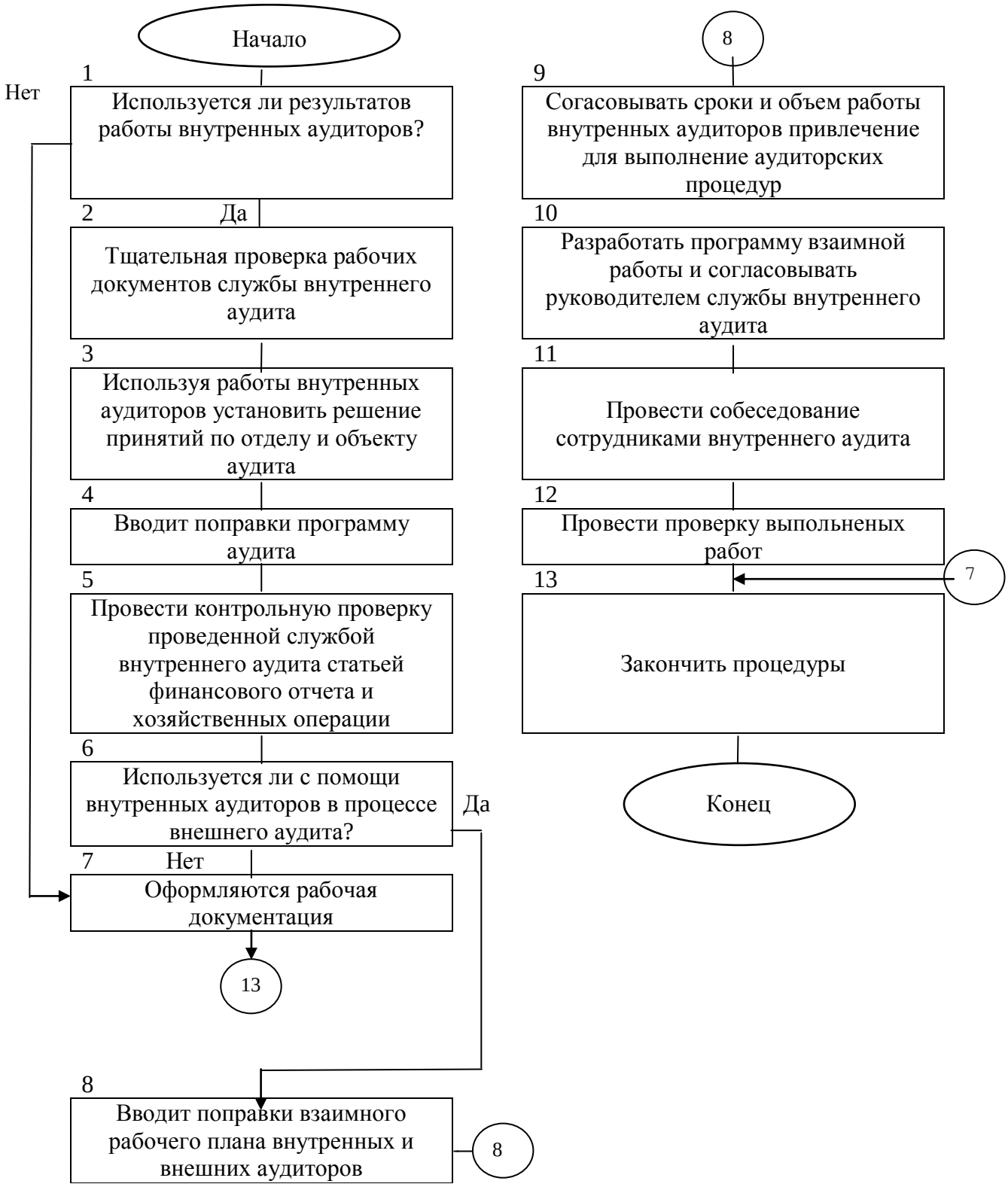


Рис. 6. Модель оценки деятельности внутренних аудиторов [28]

[28] Разработана диссертантом.

Рис. 7. Действие внутреннего аудитора при оценке системы внутреннего контроля предприятия

Необходимо подчеркнуть, что в Узбекистане с целью развития внутреннего аудита необходимо продолжить исследования его некоторых сторон. Понимание своеобразия внутреннего аудита позволяет использовать эту форму внутреннего контроля при организации эффективного управления предприятием руководителю хозяйствующего субъекта. Это считается актуальной задачей для дальнейшего развития производственников в стране в условиях сильной конкуренции на мировых рынках. С развитием рыночных отношений в республике система внутреннего аудита в корпоративном управлении имеет важное значение, и эту тему необходимо глубоко исследовать, в частности, появляется задача организации институциональной базы внутреннего аудита.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате осуществленного исследования были разработаны следующие выводы:

1. Организация эффективной системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах способствует ведению бухгалтерского учета, при составлении финансовой, статистической и другой отчетности обеспечивает законность осуществляемых хозяйственных операций, достоверность отраженных сведений, обеспечивает сохранность активов и записей, предотвращает ошибки, определяет их и исправляет. В ходе аудиторской проверки использование модели внутреннего контроля для осуществления предварительного, текущего и последующего контроля служит достижению цели аудита, сокращению на 17-20% финансовых, трудовых затрат и по проведению мероприятий контроля и повышению качества деятельности аудиторов.

2. Использование модели, позволяющей оценивать взаимосвязь достоверности системы внутреннего контроля и аудиторского риска, обеспечивает уменьшение аудиторского риска в результате проведения тестирования средств внутреннего контроля и повышение качества проведения аудита. Объем работы аудитора сокращается на 15-17% и в соответствии с объемом работы создаются условия для повышения эффективности деятельности аудитора. Изучение системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки, результаты оценки трех элементов данной системы – среды контроля, системы бухгалтерского учета и средств контроля должно отражатсяв аналитической части аудиторского отчета.

3. Уровень существенности связан противоположной связью с аудиторским риском, на аудиторский риск оказывают влияние риск контроля и риск не обнаружения, значение неотъемлемого риска не меняется, это, в свою очередь, уровень существенности возвышает до уровня критерия качества контроля. Насколько серьезно будет изучена система внутреннего контроля, настолько определенно будут планироваться аудиторские факторы и достигается высокое качество аудита.

4. Равномерное распределение уровня существенности показателей в финансовой отчетности, его стоимости среди активов и пассивов баланса на основе ведомости оборота дебета и кредита позволяет уменьшить аудиторский риск на 18-20% и повысить границу ошибок, которые могут быть допущены аудиторами, в соответствии с риском.

5. Используемые в хозяйствующих субъектах средства контроля не одинаковы. Средства внутреннего контроля классифицируются по содержанию, по времени осуществления, процессам деятельности хозяйств. Подход по отношению присущих им исследуемых средств внутреннего контроля считается признанным подходом. Подход по отношению к видам деятельности, оценки этих процессов (снабжение, производство, продажа) позволяет повысить эффективность аудиторской проверки.

6. Средства внутреннего контроля организовываются для осуществления некоторых направлений внутреннего контроля. Требования по отношению к бухгалтерскому учету или национальные стандарты аудиторской деятельности, факторы подготовки финансовой отчетности свидетельствуют о многогранности направлений внутреннего контроля. Предложенный в диссертационной работе подход по предварительной оценке достоверности средств контроля, характеризующие процессы определенной деятельности хозяйствующих субъектов, позволяет предварительно оценить риски средств контроля по каждому выделенному виду деятельности. Совершенствование с методологической стороны порядка оценки эффективности внутреннего аудита в ходе проведения внешнего аудита (тесты, анкетирование, критерии оценки, стандарты внутреннего аудита) повысило качество деятельности аудиторов на 15-17%.

Таким образом, внедрение научно-теоретических и практических предложений, направленных на совершенствование методологии оценки системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки, служит повышению качества аудиторских проверок, организации и эффективной деятельности системы внутреннего контроля и службы внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах.

SCIENTIFIC COUNCIL AWARDING SCIENTIFIC DEGREES DSc.27.06.2017.I.17.01 AT TASHKENT FINANCIAL INSTITUTE

TASHKENT STATE OF ECONOMIC UNIVERSITY

ILKHAMOV SHAVKAT ISLAMOVICH

IMPROVMENT OF METHODOLOGY OF AN ASSESSMENT INTERNAL CONTROL IN THE COURSE OF AUDIT INSPECTIONS

08.00.08 - Accounting, economic analysis and audit

DISSERTATION ABSTRACT OF THE DOCTOR OF SCIENCE (DSc)

Tashkent – 2018

The theme of doctoral dissertation (DSc) was registered in the Higher Attestation Commission under the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan B2018.1.DSc/Iqt126.

The doctoral dissertation (DSc) has been carried at Tashkent state economic university

The abstract of the dissertation is posted in two languages (Uzbek, Russian) on the web site (www.tfi.uz) and information-educational portal «ZiyoNet» (www.ziyonet.uz).

Scientific director:	**Gulyamov Saidaxror Saidamedovich** Doctor of Economics, akademik
Official opponents:	**Pardaev Mamayonus Karshibaevich** Doctor of Economics, Professor
	Kurdanov Ziayt Niyazovich Doctor of Economics, Professor
	Ismanov Ibragim Nabiyvich Doctor of Economics, Professor
Leading organization:	**Tashkent state agrarian university**

The defense of the dissertation will be held on «____» 2018 june at 15.00 at the meeting of the Scientific Council numbered DSc.27.06.2017.I.17.01 of Tashkent Financial Institute. Address: 60A, Amir Temur str., Tashkent, 100000. Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-11-48, e-mail: tmi@tmi.uz Meeting hall.

It is possible to review with the doctoral dissertation of economic science (DSc) in the Information-Resource center of the Tashkent Financial Institute (registered №____). Address: 60A, Amir Temur str., Tashkent, 100000. Phone: (99871) 234-53-34, fax: (99871) 234-11-48, e-mail: tmi@tmi.uz

Abstract of dissertation is distributed on «____»_____2018.

(Registry record № _____ dated «____»_____ 2018).

N.X.Haydarov
Chairman of Scientific Council for awarding scientific degrees, Doctor of economics, Professor

S.U.Mehmanov
Scientific secretary of the scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of economics, Professor

A. Tuychiev
Chairman of the Scientific seminar under the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of economics, Professor

INTRODUCTION (abstract of DSc thesis)

The aim of the research work is to develop proposals and recommendations for improving the methodology for assessing the internal control of business entities during audits.

The object of the research is the activity of audit organizations and internal control of business entities.

The scientific novelty of the research is as follows:

the accounting of the subject of the internal control and the effectiveness of its implementation, the protection of the assets, the legitimate responsibility and responsibility of the accountant for the prevention of mistreatment and errors;

an auditor's internal audit system, its financial reporting credibility and its compliance with the nature of the business entity's activities or the internal control system's reporting of significant inconsistencies in the scope and nature of the business entity's activities are provided in the analytical section of the audit report;

the auditor's firm, the financial statements of the undertaking, is based on determining the valuation of the financial position of the undertaking, its validity, the validity of its auditor's risk, and the auditor's judgment;

internal audit service is a theoretical and methodological approach based on the implementation of a system of control over the executive body of the enterprise by ensuring that the executive body of the enterprise ensures a complete and reliable presentation of the information in the accounting records and financial reporting, observance of established rules of conducting business transactions and monitoring developed;

in the course of audits, scientific recommendations have been developed to analyze the effectiveness of the internal control system and the internal audit service, to check the reliability, control and effectiveness of financial reporting data.

Implementation of research results. On the basis of developed proposals for the improvement of the methodology for assessing the system of internal control during auditing audits:

accounting audit, ensuring the quality of the internal control system of the subject of the activities of the organization, responsible for the development and implementation of normative legal acts on the basis of theoretical and methodological proposals on the regulation of the Republic of Uzbekistan «Accounting Law» On April 13, 2016 (21) material used in the formation of the (February 6, 2018, the Legislative Chamber of Oliy Majlis of the Republic of Uzbekistan No. 04 / 3-06-10 reference). Results of the scientific use of the economic entities to establish an effective internal control system;

the audit of internal control system, to ensure the reliability of its financial reporting and compliance with the nature of the activity of the economic entity or inconsistent with the information on the basis of the proposals reflected in the analytical part of the audit report of the Ministry of Finance (November 9, 2016, No. 85) approved by the order No. 70 «Financial Report on Auditor's Report and

Auditor's Report «(Ministry of Finance dated November 29, 2017 KA 17-02-35 / 639 dated reference). Results of scientific conduct audit quality and audit organizations to increase the responsibility for the audit report and the audit reports and audit regulation for the service;

recommendations for determining the impact of the auditor on the significance of the auditor's financial statements on the auditor's risk were used in the development of the national auditor's report on auditors' report titled «Auditor's Report on Audited Financial Statements and Audit Statements», approved by the Order of the Ministry of Finance (November 9, 2016, No. 85) (Ministry of Finance dated November 29, 2017 KA 17-02-35 / 639) and applied to the practical activities of auditors (Uzbekistan National Institute of the Accountants and Auditors, No. 16, issued January 30, 2017). The use of scientific results has led to the provision of certain quality assurance engagements, reducing the risk of auditors, proving that audit has been conducted qualitatively and clearly defining the level of auditors' responsibilities. As a result, the risk of the auditor has dropped by 20% and the errors allowed by the auditors have risen by 20%.

was used to formulate article 108 of the Law of the Republic of Uzbekistan «On joint-stock companies and protection of shareholders' rights» on the basis of the state regulation of functions of internal audit services. The use of scientific results contributed to effective organization of internal audit services and protection of shareholders' rights in joint-stock companies.

analytical review of the effectiveness of the internal control system and internal audit service during audit audits, and the evaluation of the reliability, control and effectiveness of financial reporting data, used in the implementation of the IOT-2016-1-89 innovation project, and in the direction of higher education in the field of bachelor's degree « Audit «and» Economic Analysis and Audit «in the textbooks (MHSSE(Ministry of Higher and Secondary Special Education) of February 27, 2018, 89-03-883). The use of scientific findings in the project's implementation allowed for an assessment of the internal audit system in the audit process and the identification of aspects of the internal audit methodology.

Structure and scope of dissertation. The introduction of the dissertation structure consists of four chapters, a summary, a list of references, and applications. The volume of the dissertation was 230 pages.

ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ
СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ
LIST OF PUBLISHED WORKS

I бўлим (I часть; part I)

1. Илхамов Ш.И. Аудит жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш методологияси. Монография. – Т.: Иқтисодиёт, 2010. – 187 б.

2.Илхамов Ш.И. Молиявий ҳисобот маълумотларининг тўғрилигини текшириш // Иқтисодиёт ва таълим. – Тошкент, 2006. - № 4. – Б. 65-68. (08.00.00; №11).

3.Илхамов Ш.И. Организация системы внутреннего контроля на предприятиях // Экономика и финансы. – Москва, 2008. - № 7. – С. 6-9.

4.Илхамов Ш.И. Система внутреннего контроля при планировании аудита // Биржа эксперт. – Ташкент, 2008. - № 7-8. – Б. 84-86. (08.00.00; №3).

5.Илхамов Ш.И. Ички назорат тизимини такомиллаштириш // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси. – Тошкент, 2008. - № 9-10. – Б. 66-69. (08.00.00; №1).

6.Илхамов Ш.И. Ички назорат тизимини хўжалик субъекти даражасида ташкил қилишнинг назарий асослари // Иқтисодиёт ва таълим – Тошкент, 2009.- № 5. – Б.79-82. (08.00.00; №11).

7.Илхамов Ш.И. Ички назорат тизими // Жамият ва бошқарув. – Тошкент, 2010.- №1. – Б. 61-63. (08.00.00; №8).

8.Илхамов Ш.И. Ички назорат тизими – аудиторлик текшируви жараёнининг асосий элементи // Молия. – Тошкент, 2010. – № 1. - Б. 90-93. (08.00.00; №12).

9.Илхамов Ш.И. Аудиторлик текширувларида назорат воситаларининг ишончлилиги // Ўзбекистон қишлоқ хўжалиги. – Тошкент, 2010. - № 7. – Б. 35 - 36. (08.00.00; №5).

10. Илхамов Ш.И. Ички назорат тизими билан умумий танишиш босқичи // Жамият ва бошқарув. – Тошкент, 2010. - № 3. – Б. 61-63. (08.00.00; №8).

11. Илхамов Ш.И. Бошқарув тизимида ички назоратнинг аҳамияти // Жамият ва бошқарув. – Тошкент, 2010. - Махсус сон. – Б. 271–273. (08.00.00; №8).

12. Илхамов Ш.И. Аудиторлик текширувлари жараёнида харид циклининг ички назорат воситаларини баҳолаш // Бозор, пул ва кредит.– Тошкент, 2010.-№ 9.– Б. 47-51. (08.00.00; №4).

13. Илхамов Ш.И. Ишлаб чиқариш циклида ички назорат воситаларини баҳолашнинг услубий жиҳатлари // Иқтисодиёт ва таълим. – Тошкент, 2010. - № 5. – Б. 75-79. (08.00.00; №11).

14. Ilkhamov Sh.I. Organization order of investigation and evaluation of the inner system control. European Journal of Business and Economics. Brand new Open Access International peer-reviewed Research Journal based in Prague, Czech Republic. 2011. № 2. P. 33-35. euexpertgroup@gmail.com.

15. Илхамов Ш.И. Ички аудитнинг ахборот таъминоти // Бозор, пул ва кредит.– Тошкент, 2011. – № 4. – Б. 56-60. (08.00.00; №4).

16. Ички назорат тизимини хўжалик юритувчи субъект даражасида ташкил қилишнинг назарий асослари // Иқтисодиёт ва таълим. – Тошкент, 2011.-№4. – Б. 122-125. (08.00.00; №11).

17. Илхамов Ш.И. Ўзбекистонда мустақиллик йилларида корхоналарда ички аудитни шакллантириш ва уни ташкил этиш зарурияти // Иқтисодиёт ва таълим.– Тошкент, 2011. - № 6. – Б. 109-112. (08.00.00; №11).

18. Илхамов Ш.И. Аудиторлик текширувлари услубиятини халқаро меъёрлар ва стандартларга мувофиқ ривожлантириш. // Иқтисодиёт ва таълим.– Тошкент, 2013. - № 4. – Б. 66-74. (08.00.00; №11).

19. Илхамов Ш.И. Молиявий ҳисобот аудити услубиятини халқаро стандартларга мувофиқ ривожлантириш. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар илмий электрон журнали. – Тошкент, 2015. – № 6. 378 КВ. (08.00.00; №10).

20. lkhamov Shavkat. Concept of the use of the system of internal control of enterprise. International journal of advance research and innovative ideas in education-ISSN(O)-2395-4396. Vol-3 Issue-1 2017. # 3788. P. 1195-1198.- www.ijariie.com. ((21)InfoBase Index, IF = 4,06)/

21. lkhamov Shavkat. Development of auditing methods in accordance with international criteria and standards. International journal of advance research and innovative ideas in education-ISSN (O)-2395-4396. Vol-3 Issue-1 2017. # 3789. P. 1199-1202.- www.ijariie.com. ((21)InfoBase Index, IF = 4,06).

II бўлим (II часть; part II)

22. Илхамов Ш.И. Организация и пути совершенствования бухгалтерского учета в Узбекистане // Евразийский вестник аудитора. Международный журнал для профессиональных бухгалтеров и аудиторов. – Алматы, 2006. - № 12. – С. 25-26.

23. Илхамов Ш.И. Правовые основы аудиторской деятельности в Республики Узбекистан // Вопросы гуманитарных наук. – Москва, 2007. - № 4. – С. 142-144.

24. Илхамов Ш.И. Роль внутреннего финансового контроля в современных условиях. // Двадцатые международные плехановские чтения. Актуальные проблемы экономического развития в современных условиях. Тезисы докладов. РЭА им. Г.В. Плеханова, ТГЭУ. – Москва, 2007. – С. 360-362.

25. Илхамов Ш.И. Ички назорат тизимини баҳолашда бухгалтерия ҳисобининг ўрни // Ўзбекистон Республикасида ғазначилик тизимини шакллантириш шароитида бюджет-солиқ сиёсатининг долзарб масалалари. Республика илмий-амалий конференцияси. Ўзбекистон Республикаси солиқ академияси – Тошкент, 2007. – Б. 125-128.

26. Илхамов Ш.И. Основные этапы организации системы внутреннего контроля // Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни

ривожлантириш муаммолари. Республика илмий-амалий анжумани тезислар тўплами. – Тошкент, 2008. – Б. 24-26.

27. Илхамов Ш.И. Порядок оценки системы внутреннего контроля // Двадцать вторые международные плехановские чтения. Тезисы докладов. РЭА им. Г.В. Плеханова. – Москва, 2009. – С. 451-452.

28. Илхамов Ш.И. Хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини ташкил этишнинг мақсадлари // Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида бухгалтерия ҳисоби, аудит ва таҳлилни такомиллаштириш масалалари. Республика илмий-амалий конференцияси материаллари. – Тошкент, 2009. – Б. 113-115.

29. Илхамов Ш.И. Ички назорат–бошқарув функцияларидан бири сифатида // Иқтисодий ислоҳотлар амалда: эришилган ютуқлар, муаммолар ва иқтисодиётнинг ривожланиш истиқболлари. Илмий мақолалар тўплами.– Тошкент, 2009. – Б. 41-46.

30. Илхамов Ш.И. Ички назорат тизимининг самарадорлигини аниқлаш // Ҳозирги шароитда бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил, аудит ва мутахассислар тайёрлашни такомиллаштириш. Республика илмий-амалий конференцияси тезислари тўплами. – Тошкент, 2010. – Б. 39-41.

31. Илхамов Ш.И. Инқироз оқибатларини бартараф этишда самарали ички назорат тизимини яратиш // Республика илмий-амалий анжумани материаллар тўплами. 2-том. – Фарғона, 2010. – Б. 13-14.

32. Илхамов Ш.И. Кичик бизнес ва тадбиркорликни ривожлантиришда ички назоратнинг аҳамияти // Кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик ривожи, истиқболлари. Республика илмий-амалий конференцияси материаллари тўплами.– Андижон, 2011. – Б. 325-329.

33. Илхамов Ш.И. Ички назорат тизими самарадорлигини баҳолаш // «Ўзбекистон Республикасида иқтисодий таҳлил ва аудитнинг ривожланиш муаммолари» мавзусидаги республика илмий-амалий анжумани. – Тошкент, 2011. – Б. 82-84.

34. Илхамов Ш.И., Илхамова Ё.С., Қаххарова Д.Ш. Аудит жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш босқичлари. // Иқтисодиёт ва таълим.– Тошкент, 2014. - № 2. – Б. 98-102. (08.00.00; №11).

35. Ilkhamov Sh.I. Devolopment of auditing methods in accordanct with international criteria and standarts. // Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета и налогообложения организаций. Материалы IV международной научно-практической конференций. – Тамбов, 2015. – С. 7-14.

36. Илхамов Ш.И. Корпоратив бошқарув самарадорлигини оширишда ички назорат тизимининг ўрни. // Корпоратив бошқарув: самарадорлик ва ривожланиш истиқболлари. Республика илмий-амалий анжумани. – Тошкент, 2015. – Б. 143-146.

37. Илхамов Ш.И. Регулирование аудиторской деятельности в Республике Узбекистан. Развитие экономической науки на транспорте: проблемы оптимизации бизнеса. Сборник научных трудов V международной научно-практической конференции. – Санкт-Петербург, 2016. – С. 193-198.

Автореферат «Жамият ва бошқарув» журнали таҳририятида
таҳрирдан ўтказилди (18.05.2018й).

Босишга рухсат этилди: 30.05.2018 йил.
Бичими 60x45 $^{1}/_{8}$, «Times New Roman»
гарнитурада рақамли босма усулида босилди.
Шартли босма табоғи 4,4. Адади: 100. Буюртма: № 191.

Ўзбекистон Республикаси ИИВ Академияси,
100197, Тошкент, Интизор кўчаси, 68.

«АКАДЕМИЯ НОШИРЛИК МАРКАЗИ»
Давлат унитар корхонасида чоп этилди.