



ИЧКИ НАЗОРАТ ВА АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДАГИ ЎРНИ

PhD Тошпулатов Фаррух Бахтиёрович

Тошкент фармацевтика институти

ORCID: 0009-0001-1846-1097

farrux_baxtiyarovich@mail.ru

Аннотация. Мақолада Ички назорат ва аудитни ташкил этишни қонуний тартибга солишининг халқаро тажрибаси назарий хиҳатдан ёритилган бўлиб, унда дунё бўйлаб ички назорат ва аудитни ташкил этишининг меъёрий-ҳуқуқий таъминотини ривожлантириш босқичлари, Сарбейнес-оксли қонунининг ички назоратни ташкил этиш бўйича қоидалари, жумладан: корпоратив жавобгарлик, аудиторларнинг мустақиллиги ва манфаатлар тўқнашуви, молиявий ҳисоботларнинг шаффофлиги, ташкилотлар ва давлат даражасида тартибга солувчи органларни яратиш каби масалалар тадқиқ қилинган.

Мақолада шунингдек, Буюк Британияда ички назорат тизимини ўрнатиш ва сақлаш учун жавобгарлик янада кенгроқ кўриб чиқилиши ва директорлар кенгаши фаолиятига қўйиладиган талаблар ёритилган. Бундан ташқари, Европа Иттифоқи мамлакатларида ички назорат ва аудитни тартибга солиш соҳасидаги асосий ҳужжатлар тадқиқ қилинган. Хорижий мамлакатлардан фарқли ўлароқ, миллий қонунчилигимизда ички назорат ва аудитни ташкил этиш учун мавжуд норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар танқидий таҳлил қилинган.

Калит сўзлар: ички назорат, ички назорат тизими, ички аудит, Сарбейнес-оксли Қонуни, корпоратив жавобгарлик, молиявий ҳисобот, корпоратив хулқ-атвор кодекси, аудиторларнинг мустақиллиги ва манфаатлар тўқнашуви, молиявий ҳисоботларнинг шаффофлиги, Аудит қўмитаси, Буюк Британиядаги ички назоратни тартибга солиш тизими, Европа Иттифоқи мамлакатларида ички назорат, рискларни бошқариш қўмитаси, халқаро тажриба.

РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

PhD Тошпулатов Фаррух Бахтиёрович

Ташкентский фармацевтический институт

Аннотация. В статье с теоретической точки зрения освещен зарубежный опыт правового регулирования организации внутреннего контроля и аудита, который включает в себя этапы развития нормативно-правового обеспечения организации внутреннего контроля и аудита во всем мире, положения Закона Сарбанеса. Закон Оксли об организации внутреннего контроля, в том числе: исследуются такие вопросы, как корпоративная ответственность, независимость аудитора и конфликт интересов, прозрачность финансовой отчетности, создание регулирующих органов на организационном и государственном уровне.

В статье также представлен более полный обзор обязанностей по созданию и поддержанию системы внутреннего контроля и требований к работе совета директоров в Великобритании. Кроме того, были изучены основные документы в сфере регулирования внутреннего контроля и аудита в странах ЕС. В отличие от зарубежных стран, наше национальное законодательство подвергло критическому анализу существующие нормативно-правовые документы по организации внутреннего контроля и аудита.

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля, внутренний аудит, Закон Сарбейнса-Оксли, корпоративная ответственность, финансовая отчетность, корпоративный кодекс поведения, независимость аудиторов и конфликт интересов, прозрачность финансовой отчетности, Комитет по аудиту, система регулирования внутреннего контроля в Великобритании, внутренний контроль в странах ЕС, комитет по управлению рисками, международный опыт.

THE ROLE OF INTERNAL CONTROL AND AUDIT IN INTERNATIONAL PRACTICE

PhD **Toshpulatov Farrukh Bakhtiyorovich**
Tashkent Pharmaceutical Institute

Annotation. From a theoretical point of view, the article highlights the foreign experience of legal regulation of the organization of internal control and audit, which includes the stages of development of legal support for the organization of internal control and audit around the world, the provisions of the Sarbanes Law. The Oxley Act on the organization of internal control, including: issues such as corporate responsibility, auditor independence and conflict of interest, transparency of financial reporting, creation of regulatory bodies at the organizational and state levels are explored.

The article also provides a more comprehensive overview of the responsibilities for setting up and maintaining internal controls and the requirements for a board of directors in the UK. In addition, the main documents in the field of regulation of internal control and audit in the EU countries were studied. Unlike foreign countries, our national legislation subjected to a critical analysis of the existing legal documents on the organization of internal control and audit.

Key words: internal control, internal control system, internal audit, Sarbanes-Oxley, corporate responsibility, financial reporting, corporate code of conduct, auditor independence and conflict of interest, financial reporting transparency, Audit Committee, internal control system regulation in the UK, internal control in the EU country, risk management committee, international experience.

Кириш.

Ички назорат ва аудитни ташкил этишни қонуний тартибга солиш хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини тартибга солиш шакли ва даражасидан фарқ қилади. Дунё бўйлаб ички назорат ва аудитни ташкил этишнинг меъёрий-ҳуқуқий таъминотини ривожлантиришда катализатор 2000 йилларнинг бошларида молиявий ҳисоботларни манипуляция қилиш билан боғлиқ бир қатор молиявий жанжаллар билан боғлиқ. Аниқланган ҳолатлар маълумотларнинг ишончилиги, корпоратив бошқарув ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнининг шаффофлиги, шунингдек ички назоратни ташкил этиш учун жавобгарликнинг етарли эмаслиги устидан ички ва ташқи назоратни ташкил этишдаги камчиликларни кўрсатди. Аниқланган муаммоларга жавобан бир қатор давлатлар ички назорат ва ҳисобот соҳасидаги талабларни кучайтирадиган норматив-ҳуқуқий ҳужжатларни ишлаб чиқдилар. Юқоридаги жанжаллар натижасида қабул қилинган энг машҳур қонун ҳужжатларидан бири бу

Сарбейнес-оксли Қонуни (Законы, 2002) бўлиб, у АҚШда компаниялар фаолиятини тартибга солишнинг янги режимини ва корпоратив бошқарув талабларини ўрнатди.

Тадқиқот методологияси.

Ички назорат ва ички аудитни халқаро тажриба асосида ташкил этишга оид назарий билимларнинг шаклланиш босқичларини тадқиқ қилиш жараёнида тизимли таҳлил, индукция-дедукция, комплекс баҳолаш, гуруҳлаш, мантиқий ва таққослама таҳлил қилиш каби усуллардан фойдаланилган.

Адабиётлар шарҳи.

Маълумки, «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги қонунининг 21-моддаси (Қонун, 2016) хўжалик юритувчи субъектнинг ички назоратни ташкил этиш ва амалга ошириш мажбуриятини белгилайди. Ички аудитга келсак, уни амалга ошириш мажбурияти норматив-ҳуқуқий ҳужжат билан белгиланган. Шу муносабат билан ташкилотлар олдида муаммо юзага келади: ички аудит ва назоратнинг ягона хизматини яратиш ёки ички аудитдан алоҳида ички аудит ўтказиш. Тушунчалар ўртасида аниқ фарқ йўқлиги сабабли, бу саволга ягона тўғри жавоб йўқ. Кўплаб мутахассислар ушбу мавзу бўйича мутлақо қарама-қарши нуқтаи назарларни ифода этадилар. Масалан, Россия Федерацияси ҳукумати ҳузуридаги Молия университети ўқитувчиси Егорова (2016) қонун ҳужжатлари талабларига асосланиб, ички назоратни белгилашда «аудиторлик фаолиятида қўлланиладиган асосий қоидалар, ахлоқий тамойиллар, меъёрий-ҳуқуқий базага амал қилишни» тавсия қилади. Шу билан бирга, ички аудиторлар институти вакили Сонин (2009) ички аудит ички назоратнинг ажралмас қисми деб ҳисоблайди ва бутун ички назорат тизимининг камчиликларини аниқлаб, «тескари алоқа» функциясини ўз зиммасига олади.

Ўзбекистонлик олимлар, жумладан, профессор Ахмеджановнинг (2009) фикрича, «Ички аудит – бухгалтерия маълумотларининг тўғри бўлишини таъминлашга ва корхонада самарали ички назорат тизимини ташкил этишга йўналтирилган фаолият». Профессор Дусмурадов (2003) эса «Ички аудиторлар ўзлари ишлайдиган корхоналар фаолиятини текширади. Аммо, улар қоидага кўра, корхона маъмурияти (директорлар кенгаши) таркибига кирадилар» деган фикрни илгари суради. Профессор Илхамов (2018) «Ички аудит бошқарув назоратининг ажралмас ва муҳим элементи бўлиб ҳисобланади» деб эътироф этади. Шунингдек, «мутахассислар томонидан ажратилган умумий белгилар ички аудит қуйидаги ўзига хос хусусиятларга эга, деб таъкидлаш имконини беради: 1) хўжалик субъекти ичида амалга ошириладиган мустақил фаолият; 2) хўжалик субъекти ишининг самарадорлигини баҳолашга йўналтирилган фаолият» деган хулосага келади.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси.

Сарбейнес-оксли қонунининг қоидалари 11 қисмдан иборат бўлиб, унда қуйидаги масалалар кўриб чиқилган:

1) корпоратив жавобгарлик. Раҳбариятнинг жиной жавобгарлиги ички назоратни ўрнатиш ва амалга ошириш, шу жумладан, ишончли молиявий ҳисоботларни тайёрлашни таъминлаш учун етарлилиги билан белгиланади.

Қонуннинг 302-моддасида компаниянинг бош директори ва молия директори томонидан АҚШ қимматли қоғозлар ва фонд бозорлари комиссиясига тақдим этиладиган даврий ҳисоботларни имзолаши, шунингдек қуйидаги талабларнинг бажарилишини тасдиқлаши шарт:

- ҳисоботни имзолаган шахс ҳисоботда келтирилган маълумотларни текширганлиги;

- ҳисобот барча муҳим жиҳатларда муҳим ҳолатларга нисбатан ишончсиз баёнотларни ўз ичига олмайди ёки шу каби ҳолатларга нисбатан маълумотни бой бермайди;

- ҳисоботда келтирилган молиявий маълумотлар «барча муҳим жиҳатларда эмитентнинг молиявий ҳолати ва иш натижаларини адолатли акс эттиради»;

- ҳисоботни имзолаган шахс ички назорат тизимини ишлаб чиқди, жорий этди ва баҳолади, шунингдек, ички назорат тизими (ИНТ) самарадорлиги бўйича хулосалар, шу жумладан барча муҳим камчиликлар, жавоб чоралари ва ўзгаришлар, шу жумладан ИНТ ни баҳолаш санасидан бошлаб содир бўлган воқеалар ва ички назоратга сезиларли таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатлар аниқланди;

- ташкилот раҳбарияти юқори бошқарув ходимлари учун корпоратив хулқ-атвор кодексини тасдиқлади ва амалга оширди.

Қонуннинг 304-моддасида, шунингдек, ҳисобот расмий жиноят туфайли давлат томонидан белгиланган талабларга сезиларли даражада мос келмаслиги аниқланган тақдирда, ташкилот томонидан молиявий кўрсаткичларга эришишга асосланган бош ижрочи директор ва молия директори рағбатлантирувчи тўловларни тўлашни тақиқлаш кўзда тутилган. Ушбу чеклаш бонусларни ошириб юбориш учун молиявий ҳисоботларни қасддан бузиш учун раҳбариятнинг мотивациясини пасайтиради.

2) аудиторларнинг мустақиллиги ва манфаатлар тўқнашуви. Аудиторлар ва текширилаётган шахсларнинг тил бириктиришининг олдини олиш мақсадида аудиторнинг текширилаётган шахслар билан ўзаро муносабатларини чеклайдиган мустақилликка қўйиладиган талаблар ишлаб чиқилди: молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва буюртмачининг манфаатларини судларда тақдим этиш билан боғлиқ бир қатор хизматларни кўрсатишни тақиқлаш, текширилаётган шахс билан аудиторнинг қариндошлик даражаси ва иқтисодий боғлиқлиги бўйича чекловлар.

Қонуннинг 303-моддасида, шунингдек, қасддан ёлғон аудиторлик хулосаларини олиш учун аудиторларни мажбурлаш, алдаш, шантаж қилиш ёки йўлдан оздириш мақсадида қандайдир ҳаракатларни амалга оширишни тақиқлаш белгиланган. Шундай қилиб, аудиторга ишончли маълумотларни тақдим этиш учун ташкилот раҳбариятининг жавобгарлиги белгиланади.

3) молиявий ҳисоботларнинг шаффофлиги. Сарбейнес-оксли қонуни молиявий ҳисоботдаги асосий фактлар ва тушунтиришлардан ташқари молиявий ҳисоботда ошкор қилиш талабларини, балансдан ташқари моддалар тўғрисидаги маълумотларни, шунингдек акциядорлар ва раҳбарият билан муҳим операциялар ва қолдиқларни белгилайди. Шундай қилиб, манфаатдор томонлар учун молиявий ҳисоботнинг ахборот қиймати ошади.

Давлат даражасида тартибга солишни амалга ошириш учун инвесторларнинг манфаатларини ҳимоя қилиш ва аудиторларнинг ҳисоботлари сифатини ошириш мақсадида давлат компанияларининг аудитини назорат қилиш учун масъул бўлган давлат компанияларининг молиявий ҳисоботларини юритиш бўйича Кузатув кенгаши ташкил этилди.

Юқорида айтилганларга асосланиб, Сарбейнес-оксли Қонуни адолатсиз ҳаракатлар, шу жумладан молиявий ҳисобот маълумотларини манипуляция қилишнинг олдини олиш учун ички назоратни ташкил этиш бўйича ташкилотлар раҳбарларига қатъий талаблар қўяди деган хулосага келишимиз мумкин. Ушбу норматив ҳужжатнинг жорий этилиши манфаатдор томонларнинг компаниялардан олинган маълумотларга бўлган ишонч даражасини оширди, шунингдек ҳисобот сифати ва ички назорат самарадорлигини оширади. Шу билан бирга, кўплаб танқидчилар бозор субъектларининг эркинлигини сезиларли даражада чеклаш, қоидаларнинг эгилувчанлиги ва ички назоратни амалга ошириш учун катта харажатларга эҳтиёж борлигини таъкидлайдилар. Сарбейнес-оксли Қонунининг ўзига хос хусусияти

сифатида ички назоратнинг бир жиҳатиға ҳаддан ташқари эътибор қаратиш лозим: ишончли молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва ички назорат фаолиятининг бошқа соҳаларини тартибга солишнинг етишмаслиги.

Сарбейнес-оксли қонунидан фарқли ўлароқ, Буюк Британиядаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар корпоратив бошқарув учун масъул шахсларнинг ички назорат тизимини ўрнатиш ва сақлаш учун жавобгарлигини янада кенгроқ кўриб чиқади ва директорлар кенгаши фаолиятиға қуйидаги талабларни белгилайди:

- ташкилотнинг мавқеи ва истиқболларини мувозанатли ва шаффоф баҳолашни амалга ошириш;

- рискларнинг табиати ва таъсирини аниқлаш, шунингдек, рискларни бошқариш ва ИНТ ни сақлаш;

- аудитор билан расмий ва ошкора муносабатларни ўрнатиш.

Шундай қилиб, жавобгарлик соҳаси молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнини назорат қилиш учун қисқартирилмайди, балки умуман ташкилот фаолиятиға таъсир қилади.

Ички назоратни тартибга солиш билан боғлиқ асосий ҳужжатлар корпоратив бошқарув кодекси (Законы, 2021), компаниялар тўғрисидаги қонун (Законы, 2006), қимматли қоғозларни биржада рўйхатга олиш қоидалари⁶⁹. Буюк Британиядаги тартибга солиш тизими АҚШға ўхшаш бир қатор талабларни белгилайди: ички назорат тизимини даврий баҳолаш, компаниянинг йиллик ҳисоботида ўтказилган баҳолаш натижалари тўғрисидаги маълумотларни ошкор қилиш, аудиторларнинг мустақиллиги ва бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг тўғрилигига қўйиладиган талаблар. Шу билан бирга, иккита тартибга солиш тизими ўртасида бир қатор фарқлар мавжуд:

1) директорлар Кенгаши Буюк Британияда ички назоратни ўрнатиш ва амалга ошириш учун жавобгардир, АҚШда эса бу вазифа бош ижрочи директор ва молия директорига юклатилган.

2) Буюк Британиянинг корпоратив бошқарув кодексида Молиявий ҳисобот Кенгаши томонидан ишлаб чиқилган рискларни бошқариш масалаларига, хусусан, рискларни бошқариш, ички назорат ва тегишли молиявий ва бизнес ҳисоботларига кўпроқ эътибор қаратилган. Директорлар Кенгаши томонидан қуйидаги масалаларни кўриб чиқиш бўйича тавсиялар берилган: рискларни баҳолашнинг ишончилиги, муҳим рискларни қоплаш, рискни аниқлаш, жавоб чораларининг аниқланган рискларга мувофиқлиги ва бошқалар.

3) Буюк Британиядаги тартибга солиш тизими иқтисодий субъектлар фаолиятининг асосини белгиладиган, аммо батафсил кўрсатмаларни назарда тутмайдиган принципларга асосланади, АҚШда тартибга солиш эса унчалик мослашувчан эмас ва ички назоратни амалга ошириш учун аниқроқ талабларни белгилайди. Қоидалар ўрнига принципларни ўрнатиш, бир томондан, иқтисодий субъектларға фаолиятнинг ўзига хос шароитларига мослашишга имкон беради, бошқа томондан, талқинларда фарқлар ва қонунчиликни нотўғри талқин қилишга олиб келиши мумкин.

Хорижий мамлакатлардан фарқли ўлароқ, миллий қонунчилигимиз ички назоратни ташкил этиш учун қатъий талабларни белгиламайди: «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги қонуни (Қонун, 2016, 21-модда) хўжалик юритувчи субъектнинг ички назоратни ташкил этиш ва амалга ошириш мажбуриятини белгилайди. Халқаро тажриба билан таққослаганда, Ўзбекистон ташкилотларининг корпоратив бошқарув тизими етарлича шаффоф эмас, масалан, молиявий бўлмаган сектор ташкилотлари учун

⁶⁹ Правила листинга ценных бумаг на Лондонской бирже. Лондонская биржа: официальный сайт. – Текст: электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://docs.londonstockexchange.com/sites/default/files/documents/rules-lse.pdf> (дата обращения: 21.12.2020).

компания раҳбарияти томонидан ички назоратни баҳолаш натижалари тўғрисида даврий ҳисоботларни нашр этиш мажбурияти кўзда тутилмаган.

Ички назоратни ташкил этишни тартибга солишнинг нисбатан ривожланмаган тизими, шунингдек, ИНТ ни ўрнатиш ва сақлаш учун масъул шахсларнинг аниқ таърифнинг йўқлиги билан тавсифланади: молиявий ҳисоботларда раҳбарият ва корпоратив бошқарув учун масъул шахсларнинг жавобгарлигини тўғридан-тўғри кўрсатадиган маълумотлар мавжуд эмас ва ушбу фактнинг ягона эслатмаси кўпинча ташқи аудиторнинг аудит стандартлари шунингдек, ички назоратни амалга ошириши мумкин бўлган шахсларнинг тахминий рўйхатини тақдим этиб, ички назоратни ташкил этиш учун жавобгарларга нисбатан аниқ кўрсатмалар бермайди.

Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги қонунининг 11-моддасига мувофиқ хўжалик юритувчи субъект раҳбари бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини ташкил этиш учун жавобгардир, шунингдек, мазкур қонунининг 12-моддасига мувофиқ «Бухгалтерия ҳисоби хизмати раҳбарининг хўжалик операцияларини ҳужжатлар асосида расмийлаштириш ва уларни бухгалтерия ҳисоби хизматига тақдим этиш бўйича талаблари бухгалтерия ҳисоби субъектининг барча ходимлари учун мажбурийдир» (Қонун, 2016).

Ички аудитга келсак, Европа ва АҚШда бизнесга эгаллик қилиш ва бошқариш функцияларини қўшиб олиб бориш кичик ва баъзан ўрта бизнес учун характерлидир. Йирик ва кўпгина ўрта компанияларда бу функцияларни бўлиш мавжуд, бунда мулк эгалари кундалик иш юритиш тафсилотларига аралашмай, компаниянинг ривожланиши стратегияси ва йўналиши масалаларини белгилаш билан шуғулланади, компанияни бошқариш учун эса профессионал менежер ёллайди. Бироқ менежер қанчалик профессионал бўлмасин, мулк эгалари учун компаниядаги ишларнинг аҳволи устидан назорат қилиш долзарблигича қолаверади. Бундай ҳолларда назоратнинг амал қилувчи воситаларидан бири ички аудит бўлиши мумкин.

1-жадвал

Ички назорат ва ички аудитнинг мақсадлари

Ички аудит (610-АХС)	Ички назорат
Операцион фаолият, жумладан, ташкилотнинг нолиявий фаолияти натижадорлиги ва самарадорлигини текшириш	Фаолиятнинг самарадорлиги ва натижадорлиги
Молиявий ва операцион фаолиятни ўрганиш	Ҳисоботни ишончилиги ва ўз вақтида бажарилиши
Қонун ва норматив ҳужжатлар талабларига мувофиқлигини текшириш	Амалдаги қонунчиликка риоя қилиш
Ички назорат тизимини баҳолаш	-

Манба: муаллиф томонидан тузилган.

Юқоридаги жадвалда кўрсатилган мақсадларни таққослашга асосланиб, ички аудит ички назорат функцияларини бирлаштиради ва бунга қўшимча равишда унинг самарадорлигини баҳолайди деган хулосага келишимиз мумкин: 610-АХС ички назорат билан боғлиқ ички аудит тадбирларининг батафсил тавсифини беради. Бироқ, COSO концепцияси ички назорат тизимининг бешинчи элементи мониторинг деб билади. Ички аудит мақсадларига мос келадиган COSO элементлари 1-расмда кўрсатилган.

COSO концепцияси томонидан таклиф қилинган ички назоратни таркибий қисмларга бўлишига асосланиб, шунингдек, таъкидлаш мумкинки, ички назоратнинг жавобгарлиги, шунингдек, рискларни аниқлаш ва баҳолаш, аниқланган рисклар ва

жавобгарлар бўйича маълумот алмашиш доирасида тегишли бўлинмалар ўртасидаги ўзаро таъсир, мониторинг каби элементларни ўз ичига олади.



1-расм. COSO элементларининг ички аудит мақсадларига мувофиқлиги

Манба: муаллиф томонидан тузилган.

Юқоридаги асосий мақсадларни шакллантириш асосида ички назорат ҳар куни амалга ошириладиган жараён, ички аудит эса даврий равишда мустақил текширувлар шаклида амалга оширилади, дейиш мумкин. Шунингдек, ички назорат фаолияти ташкилотнинг самарали ишлашини таъминлашга қаратилган бўлиб, ички аудит ушбу жараённи амалга ошириш бўйича маслаҳатлар ва тавсиялар беради. Шунинг учун ички аудит алоҳида хизмат томонидан ёки ташқи мутахассисларни жалб қилган ҳолда амалга оширилади ва ички назорат ташкилотдаги иерархиянинг турли даражалари вакиллари томонидан амалга оширилади: бошқарув органлари, бош бухгалтер, тафтиш комиссияси ва бошқа ходимлар.

Халқаро амалиётга келсак, иккита фаолиятни таққослашда давлат сектори учун мўлжалланган ва 191 мамлакат, шу жумладан амалиётда қўлланиладиган ички назорат стандартларини (ISSAI) кўриб чиқиш керак. ISSAI 9140 «Давлат секторидаги ички аудитнинг мустақиллиги» стандартига мувофиқ, «Ички аудитор ишончли ички назорат тизимини алмаштирмайди»⁷⁰. Шундай қилиб, ички аудитнинг роли ички назорат тизимидаги камчиликларни бартараф этиш бўйича маслаҳатлар бериш ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Давлат сектори мавзусини давом эттиришда шуни таъкидлаш керакки, бюджет муассасалари ҳали ҳам ички молиявий назорат ва ички молиявий аудитга бўлинган. Бюджет кодекси молиявий назорат учун ҳуқуқий ҳужжатлар қоидаларига, шунингдек давлат (шаҳар) шартномалари, бюджетдан маблағ ажратиш тўғрисидаги шартномалар (битимлар) шартларига риоя этилишини таъминлаш вазифасини белгилайди. Шу билан бирга, ички молиявий аудитнинг мақсадларидан бири ички молиявий назоратнинг

⁷⁰ Независимость внутреннего аудита в государственном секторе [Международный стандарт высших органов аудита (ISSAI) 9140]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.eurosai.org/sites/eurosai/content/documents/others/ISSAI/ISSAI-9140-RU.pdf> (дата обращения: 25.05.2019).

ишончилигини баҳолаш ва ички молиявий назоратни ташкил этиш бўйича таклифлар тайёрлашдир.

Ички назорат тизимини самарали деб баҳолаш учун дизайн ҳам, операцион самарадорлик ҳам қониқарли бўлиши керак. Бунинг сабаби шундаки, бир жиҳатнинг хатосиз ишлаши бошқасининг камчиликларини қопламайди: масалан, агар бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган хом ашёни сотиб олишнинг ишончилиги устидан мавжуд назорат бузилишларни аниқлай олмайдиган тарзда ишлаб чиқилган бўлса (масалан, хом ашёни қабул қилиш бўйича операциялар миқдорини солиштириш) транзакцион тизимнинг бошқа регистрга операция аниқлигини тасдиқлаш эмас), қуйидаги ҳолларда назорат субъектлари белгиланган тартиб-қоидалар ИНТ самарадорлигини таъминламайди. Худди шундай, агар операцияларни акс эттиришнинг ишончилигини назорат қилиш воситаси тўғри ишлаб чиқилган бўлса (ўтказмалар миқдорини тегишли счёт-фактурага солиштириш), аммо амалда номувофиқ қўлланилса, ички назоратнинг самарадорлиги тўғрисида қарор қабул қилиш мумкин эмас.

Хулоса ва таклифлар.

Мутахассислар томонидан тақдим этилган тавсияларни ҳисобга олган ҳолда, аксарият босқичлар ҳаракатларнинг шакли, муддати ва табиати бўйича қуйидагича хулоса қилиш мумкин:

- ички назорат процедуралари билан рискларни қоплашнинг тўлиқлигини таҳлил қилиш босқичи ташкилот томонидан аниқланган рискларни, шу жумладан уларнинг табиати, амалга ошириш частотаси ва бошқаларни минималлаштириш учун етарли процедуралар мавжудлигини таҳлил қилишда ҳукмдан фойдаланишни ўз ичига олади:

- ички назорат процедуралари тавсифининг тушунарлилигини таҳлил қилганда, кейинги ҳаракатлар текширувчининг ички назоратни амалга ошириш бўйича кўрсатмалар муайян процедуранинг мақсадларини қанчалик аниқ акс эттириши ҳақидаги фикрга боғлиқ;

- ички назорат дизайнини тасдиқлаш учун сўровлар тузишда текширувчи ички назорат тавсифининг мавжудлиги, тўлиқлиги ва тўғрилигига оид далилларни олиш учун саволлар ва сўралган маълумотлар рўйхатини белгилайди;

- синов режасини ишлаб чиқиш ички назоратнинг операцион самарадорлигини баҳолашнинг турли усулларининг комбинациясини аниқлашни ўз ичига олади: сўровларни юбориш, назоратни амалга ошириш далилларини текшириш, назорат тартибини кузатиш, такрорий ўтказиш. Шунингдек, ҳукм синов ҳажмига нисбатан қўлланилади, масалан, синов учун позициялар сони, назоратнинг операцион самарадорлиги текшириладиган давр;

- ички назоратни баҳолашнинг охириги босқичи ички назоратдаги камчиликларнинг сабаблари ва моҳиятини таҳлил қилишни, қўшимча текшириш тартиб-таомилларини амалга ошириш зарурлигини аниқлашни, аниқланган камчиликларнинг мумкин бўлган оқибатларини таҳлил қилишни ва камчиликларни бартараф этиш бўйича чора-тадбирлар режасини тузишни ўз ичига олади.

Юқоридаги ҳаракатларда ҳукм элементи мавжудлиги сабабли, ички назоратни баҳолаш процедуралари ўзгарувчанлиги билан ажралиб туради ва текширувчидан оқилона қарорлар қабул қилиш учун етарли малакага ва режалаштирилган тадбирларни амалга ошириш ваколатига эга бўлишини талаб қилади.

Баҳолашни амалга оширишга турли хил ёндашувлар, шунингдек, баҳолаш пайтида ташкилотнинг кейинги ҳаракатларини олдиндан белгиладиган мезонларни аниқлаш зарурлигини кўрсатади. Ички назорат процедуралари билан рискларни қоплашнинг етарлилигини текшириш, процедуралар тавсифининг тушунарлилигини таҳлил қилиш каби ҳукмларга келсак, ташкилот ИНТни баҳолаш бўйича кейинги ҳаракатларни аниқлаш учун кўрсатма бўлиб хизмат қилиши мумкин бўлган омиллар аниқланмаган.

Шу муносабат билан баҳолаш масаласи кўплаб ташкилотлар учун ишлаб чиқилмаган бўлиб қолмоқда.

Ички аудитга келсак, уни баҳолашнинг асосий қоидалари ички аудитнинг халқаро профессионал стандартларида⁷¹ ва 610 «Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш» халқаро стандартида мустақамланган⁷². Профессионал стандартларга мувофиқ, ички аудитни баҳолаш ички аудитни таъминлаш ва сифатини ошириш дастури доирасида амалга оширилади ва ички ва ташқи баҳолашни ўз ичига олади. Ушбу баҳолашларнинг мақсади ички аудитни амалга ошириш фаолиятининг ахлоқ кодексига ва ички аудитнинг халқаро профессионал стандартларига мувофиқлигини текширишдир. Ички баҳолаш ички аудиторлар томонидан жорий мониторинг ва даврий ўз-ўзини баҳолаш ёки ташкилотнинг бошқа ходимлари томонидан баҳолаш шаклида амалга оширилади. Ташқи баҳолашлар ички аудитни ташкил этиш ва текширишларни ўтказиш масалаларида тегишли ваколатларга эга бўлган мустақил учинчи томон баҳоловчисини камида беш йилда бир марта жалб қилишни назарда тутди.

Шу билан бирга, ички аудитнинг халқаро профессионал стандартлари контекстида ички аудитни баҳолашни амалга ошириш⁷³ фақат амалдаги меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини таҳлил қилишни ўз ичига олади ва ички аудит хизматининг «фойдалилигини» баҳолаш бўйича батафсил кўрсатмаларни, яъни ички аудит фаолиятининг корпоратив бошқарув, рискларни бошқариш ва ички назорат тизимларининг ишлашига таъсирини очиб бермайди.

Ташқи мустақил шахс томонидан баҳолашни амалга ошириш ташкилот фаолиятининг зарурий шарти эмас ва умумий ҳолатда ички назорат ва ички аудит тизимларининг самарадорлиги тўғрисида фикрни шакллантириш ташкилот раҳбариятига юклатилган. Истисно ташқи баҳоловчиларни жалб қилиш ёки ташқи аудитни ўтказишдир, бунда ташқи аудитор молиявий ҳисоботда хатолар ёки адолатсиз хатти-ҳаракатлар натижасида келиб чиқадиган жиддий бузилишлар мавжуд эмаслигига, шунингдек молиявий ҳисоботларни тайёрлаш устидан ички назорат тизими самарали эканлигига етарлича ишонч ҳосил қилиши керак. Бироқ, бу ҳолда ички назорат самарадорлиги тўғрисидаги ҳисоботдан фойдаланиш билан боғлиқ чекловлар мавжуд:

- ташқи баҳоловчи ёки аудитор ташкилотнинг бизнесидан чекланган фойдаланиш ва билимга эга, шунинг учун ички назоратни баҳолашда баъзи омиллар ўтказиб юборилиши мумкин;

- ташқи аудитни ўтказишда аудитор ички назоратнинг фақат молиявий ҳисоботларни тайёрлаш билан бевосита боғлиқ бўлган қисмини кўриб чиқади, шунга кўра, фикр фақат молиявий ҳисоботдаги жиддий бузилишлар билан боғлиқ бўлган ички назорат элементларига нисбатан шаклланади.

Шу муносабат билан уларнинг самарадорлигини баҳолаш учун қонуний талабларнинг йўқлиги сабабли ички назорат ва ички аудитни баҳолашда чекланган амалиёт мавжуд.

⁷¹ Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. – Текст: электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/professional/ (дата обращения: 01.01.2020).

⁷² Использование работы внутренних аудиторов: Международный стандарт аудита 610 (пересмотренный)– Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст: электронный. – DOI отсутствует. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317496/ (дата обращения: 02.01.2020).

⁷³ Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. – Текст: электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/professional/ (дата обращения: 01.01.2020).

Адабиётлар/Литература/Reference:

Ахмаджонов К.В, Якубов И.И. (2009) *Audit asoslari. Darslik.* –Т.: Iqtisod-moliya.

Do'smurotov R. (2003) *Audit asoslari. Darslik.* - Т.: O'zbekiston milliy ensiklopediyasi.

Ихатов Ш.И. (2018) *Audit (1-qism):.* –Т.: Iqtisodiyot.

Егорова, И.С. (2016) *Организация внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма / И.С. Егорова // Аудит. – № 11. – С. 24–33. – ISSN 2227-9288.*

Законы (2002) *Соединенные Штаты Америки. Закон Сарбейнса-Оксли 2002 = Sarbanes–Oxley Act of 2002: Конгресс США. – Вашингтон: Комиссия по ценным бумагам и биржам, 2021.*

Законы (2006) *Великобритания. Законы. Закон о компаниях 2006 = Companies Act 2006: Парламент Великобритании.*

Законы (2021) *Великобритания. Законы. Кодекс корпоративного управления Великобритании = UK Corporate Governance Code : Совет по финансовой отчетности. – Совет по финансовой отчетности.*

Қонун (2016) *Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги қонуни. 13 апрель 2016 йил ЎРҚ-404-сон.*

Сонин, А.М. (2009) *Внутренний аудит как важнейший элемент системы управления компанией // Институт внутренних аудиторов. –Текст: электронный. – DOI отсутствует. – URL: [https:// www.iiaru.ru/inner_auditor/publications/articles/vtoroy-testovyy-razdel/a-soninvnutrenniy-audit-kak-vazhneyshiy-element-s/](https://www.iiaru.ru/inner_auditor/publications/articles/vtoroy-testovyy-razdel/a-soninvnutrenniy-audit-kak-vazhneyshiy-element-s/) (дата обращения: 10.10.2019).*