

**O`ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIIY VA O`RTA MAXSUS TA`LIM
VAZIRLIGI**

**TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI
MAGISTRATURA BO`LIMI**

Qo`lyozma huquqida

UDK: 338.5(658.1)

QULDOSHEVA XOLISA KAMOLIDDIN QIZI

**«ISHLAB CHIQARISH JARAYONIDA BOSHQARUV HISOBİ VA ICHKI
NAZORAT SAMARADORLIGINI BAHOLASH»**

Mutaxassislik: 5A230902-«Audit» (Tarmoqlar bo`yicha va sohalar bo`yicha)

Magistr akademik darajasini olish uchun yozilgan

D I S S E R T A T S I Y A

Ilmiy rahbar: _____ i.f.n., dotsent Raximov M.

TOSHKENT – 2018

Dissertatsiya Toshkent moliya instituti “Audit” kafedrasida bajarilgan.

Ilmiy rahbar

I.f.n., dotsent M.Raximov

Kafedra mudiri

I.f.d. , professor B.Q.Xamdamov

Magistratura bo'limi boshlig'i

I.f.n., dotsent U.Ortiqov

Men Quldosheva Xolisa Kamoliddin qizi ushbu magistrlik dissertatsiya ishini mustaqil bajardim. Ko'chirmachilik holati yo'qligiga javob beraman. Ko'chirmachilikka yo'l qo'ygan holatimda magistrlik dissertatsiyasi ishi Yakuniy davlat Attestatsiyasi Komissiyasi raisi taqdimnomasiga asosan bekor qilinishi va “Qoniqarsiz” qo'yilishidan xabardorman

Quldosheva X.K. _____

MUNDARIJA		Betlar
KIRISH.....		3
I.BOB	ISHLAB CHIQARISH JARAYONIDA BOSHQARUV HISOBI VA ICHKI NAZORAT TIZIMINI TASHKIL QILISHNING NAZARIY ASOSLARI.....	10
1.1	Auditorlik tekshiruvlarida boshqaruv hisobi va ichki nazorat ma'lumotlarining tutgan o'rni, ahamiyati va zarurligi.....	10
1.2	Ichki nazorat va uning elementlari.....	19
1.3	Ishlab chiqarish jarayonida ichki nazorat tizimini tashkil etish yo'nalishlari.....	27
	I bob bo'yicha xulosa.....	31
II.BOB	ISHLAB CHIQARISH JARAYONIDA ICHKI NAZORAT TIZIMI SAMARADORLIGINI ANIQLASH TARTIBI VA USULLARI.....	32
2.1	Ishlab chiqarish xarajatlari va unda ichki nazorat o'rnatish tartibi.....	32
2.2	Korxonalarda mahsulot tannarxini aniqlash va xarajatlar taqsimotini auditdan o'tkazish tartibi va usullari.....	38
2.3	Ishlab chiqarish jarayonida ichki nazorat tizimining samaradorligini baholash.....	50
	II bob bo'yicha xulosa.....	55
III.BOB	ICHKI NAZORAT TIZIMI SAMARADORLIGINI ANIQLASHDA XORIJ TAJRIBASI.....	56
3.1	Xalqaro standartlar asosida ichki nazoratni tashkil qilish xususiyatlari.....	56
3.2	Ichki nazorat tizimi samaradorligini aniqlashda xorij tajribalari.	59
	III bob bo'yicha xulosa.....	65
XULOSA VA TAKLIFLAR.....		67
FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI.....		70

KIRISH

Mavzuning asoslanishi va uning dolzarbligi. Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida xo'jalik yurituvchi sub'ektlar ishlab chiqarish faoliyatining samaradorligini aks ettiradigan ko'rsatkichlarning umumiy tizimida mahsulot tannarxi ko'rsatkichi asosiy o'rinni egallaydi. Chunki mahsulot tannarxini kamaytirish xo'jalik yurituvchi sub'ekt foydasining oshishiga, faoliyatni kengaytirish uchun qo'shimcha imkoniyatlar yaratilishiga olib keladi. Bu borada O'zbekiston Respublikasining Prezidenti Sh. Mirziyoyev o'z ma'ruzalarida quyidagilarni ta'kidlagan: "Birinchi – islohotlarning qay darajada samara berayotganini ko'rsatadigan maqsadli dasturlarni amalga oshirish natijadorligi. Bular qatorida sanoat va boshqa tarmoqlarni rivojlantirishning quyidagi iqtisodiy va moliyaviy ko'rsatkichlarini keltirish mumkin: ishlab chiqarish quvvatlarining ahvoli, xarajatlarni va tannarxni pasaytirish, mahalliyashtirish va rentabellik darajasini, mahsulot raqobatdoshligini so'zsiz oshirish"¹.

Iqtisodiyotdagi globallashuv butun bir jamiyatga, shuningdek har bir jaroyonga o'z ta'sirini sezilarli darajada o'tkazib kelmoqda. Hozirgi paytdagi bu global muammolardan biri aholi ehtiyojlarining o'sishi va ta'minlash imkoniyatlarini yuzaga chiqarish vaholanki yangidan yangi ehtiyojlarni qoplash muammosi yuzaga kelib chiqmoqda. Buning o'rinda shunga e'tibor berish lozimki, ishlab chiqarish, yangilanish taraqqiyot talabi bo'lib qolmoqda. 2016-yil yakunlari hamda 2017-yil ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining yalpi majlisida prezidentimiz Shavkat Mirziyoyev ishlab chiqarishga alohida e'tibor berib, unga tanqidiy yondoshdilar. Jumladan, mamlakatimizda mavjud shart-sharoitdan hamda imkoniyatlardan foydalangan holda aholining farovon yashashi, turmush darajasini yaxshilashga xizmat qiluvchi, xalq ehtiyojlarini va manfaatlarini qondiruvchi o'zimizning milliy mahsulotimizni ishlab chiqarish

¹ Mirziyoyev Sh. Tanqidiy tahlil, qat'iy tartib-intizom va shaxsiy javobgarlik – har bir rahbar faoliyatining kundalik qoidasi bo'lishi kerak. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Shavkat Mirziyoyevning mamlakatimizni 2016-yilda ijtimoiy iqtisodiy rivojlantirishning asosiy yakunlari va 2017-yilga mo'ljallangan iqtisodiy dasturning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining kengaytirilgan majlisidagi ma'ruza, 2017-yil 14-yanvar. - Toshkent: «O'zbekiston», 2017. - 104 b.

to'g'risida o'z mulohazalarini bildirib o'tdilar, shu bilan bir qator mavjud bo'lgan yuqori strategik maqsadda tashkil etilgan ishlab chiqarish korxonalari faoliyatiga tanqidiy yondashib, ularning kutilgan samara bermayotganini uqtirib o'tdilar. E'tbor qaratadigan bo'lsak, ularning aksariyati ishlab chiqarish korxonalari hisoblanib, tanqid ko'proq ularning xarajatlari miqdori hamda shu xarajatlar ortidan kelayotgan foyda miqdoriga qaratildi. Bunda shu ma'lum bo'ldiki korxonalar tomonidan sarflangan xarajatlarga nisbatan ancha past natija bilan chiqishmoqda. Natijaning bu holatga kelib qolmasligi uchun korxonalar o'z faoliyati va undan tashqaridagi xarajatlarni boshqarish va to'g'ri yo'naltirishga e'tiborini qaratishi lozim, buni esa boshqaruv hisobi o'rgatadi. Boshqaruv hisobining korxonada tashkil etilishi nafaqat xarajatlarning, balki bir birlik mahsulot ishlab chiqarish uchun ketgan har bir jarayonni hisobga olib, menejerga to'g'ri qaror qabul qilishi uchun yetarli axborot bilan ta'minlab beradi.

2015-yil 22-yanvarda qabul qilingan "Sanoatda ishlab chiqarish xarajatlarini qisqartirishga va mahsulot tannarxini pasaytirishga doir qo'shimcha tadbirlar to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi qarorida aynan boshqaruv hisobi nazarda tutilmagan bo'lsada, unda boshqaruv hisobining asosiy funksiyasi va maqsadi keltirib o'tilgan, ya'ni mahsulot tannarxini minimallashtirish nazarda tutilgan bo'lib, tannarxni 10 foizga tushirish to'g'risida takliflar ko'rib chiqilishi nazarda tutilgan. Qarorga asosan sanoat korxonalari energiya resurslari iste'molini qisqartirishi va ishlab chiqarishda energiya samaradorligini oshirishi, texnologik jarayonlarni hamda xom-ashyo resurslarini sarflash normalarini, foydalanish va noishlab chiqarish xarajatlarini axborot kommunikatsiya texnologiyalarini joriy qilish yo'li bilan ratsionalizatsiya qilish va boshqa shunga o'xshash xarajatlarni minimallashtirishga qaratilgan chora-tadbirlar ko'zda tutilgan.

Korxonada boshqaruv hisobi tashkil etish jarayonida rahbariyat ichki nazorat tizimini tashkil qilishga ham alohida e'tibor qaratib o'tishi lozim deb hisoblaymiz. Ichki nazorat tiziminining qay darajada tashkil etilishi va doimo nazoratda bo'lishi korxona faoliyatidagi salbiy og'ishishlarni oldini olib korxona ertangi mavqeini

mustahkamlab boradi, chunki mahsulotni ishlab chiqarish qanchalik mukammal ishlab chiqilsa, uning ertasi shunchalik mustahkam bo'ladi, bu esa o'z-o'zidan sof raqobat sharoitida mahsulot raqobatbardoshligini oshirib qolmasdan, balki uning uzoq davr yashashini ta'minlab ham beradi. Qancha mahsulot tannarxiga ketadigan ishlab chiqarish xarajatlari haqida tashqi shaxslar kam ma'lumotga ega bo'lsa, shuncha korxona o'z o'rnini uzoq vaqt saqlab tura oladi. Korxonaning qay darajada yuqori daromad olishi, unda boshqaruv hisobi hamda ichki nazoratning qay darajada tashkil etilganligiga bog'liq desak mubolag'a bo'lmaydi. Bundan tashqari korxonada boshqaruv hisobiga oid vazifalarni moddiy javobgar shaxslarga qay darajada taqsimlanganligi ham ichki nazorat tizimining asosiy qismini tashkil qiladi. Bunga ham katta e'tibor qaratish lozim. Qancha ko'p kishiga vazifa bo'lib berilsa, buning samarasi shuncha yaxshi bo'ladi, ham ishning tez va aniq bajarilishi uchun xizmat va albatta, kamomad va yo'qotishlarning kamayishiga olib keladi. Vazifa bir kishiga yuklanishi korxonada o'g'irliklar, yo'qotishlarning oshib ketishiga sabab bo'ladi. Bunday hollarda nazorat yo'qoladi. Bunga sabab o'z-o'zidan ma'lumki korxonada boshqaruv hisobi mukammal darajada tashkil etilmaganligidadir. Bundan shunday xulosa qilinadiki, korxonaning keyingi taraqqiyotini o'ylagan har qanday rahbar korxonaning ishlash mexanizmini to'g'ri tashkillashtira oladi. Hozirda ko'pgina mavjud korxonalar faqatgina biznes rejaning taxminiy ma'lumotlariga asoslangan holatda o'z ishlarini olib borishmoqda, bu esa o'z o'rnida ko'zlangan natijani bermayapti. E'tibor qaratadigan bo'lsak, oxirgi vaqtlarda korxonalarni bankrotga uchrashi ham shuning natijasida desak mubolag'a bo'lmaydi. 2015-yildan beri 1-prezidentimizning qarorlariga asosan iqtisodiy nochor korxonalarni sog'lomlashtirish ishlari olib borilmoqda. Bu ustuvor vazifa tijorat banklari zimmasiga yuklangan bo'lib, ular tomonidan bankrotlikka yuz tutayotgan korxonalarni moliyaviy ta'minlab berish chora-tadbirlari amalga oshirib kelinmoqda. Xususan 1400 ta korxonaga chet el investitsiyalarini kiritish orqali ularni bankrotlik holatidan olib chiqish ko'zda tutilgan. Bundan o'z-o'zidan ma'lum bo'ladiki, bora-bora boshqaruv hisobini yuritilishiga talab oshib boradi.

Boshqaruv hisobining yuritilishi kelgusi davrdagi ishlab chiqarishni rejalashtirish uchun kerakli bo`ladigan aniq, asosli ma`lumotlarni yetkazib beradi. Bu esa pul mablag`larini noto`g`ri yo`naltirilishini, tovar moddiy zahiralarining turib qolishini oldini oladi.

**Tadqiqot ob`ekti va predmeti.** Tadqiqot ob`ekti bo`lib “PULP AND PAPER” ishlab chiqaruvchi korxona ishlab chiqarish jarayonidan olingan ma`lumotlar manbai hisoblanadi.

Ilmiy tadqiqot ishining predmeti ishlab chiqaruvchi korxonalarda boshqaruv hisobini tashkil etish va yuritishni, va bu bilan bog`liq ichki nazorat tizmining samaradorligini baholashni takomillashtirish hisoblanadi. Tadqiqotning obyekti bo`lib, faoliyati tarkibida boshqaruv hisobi mavjud bo`lgan korxonalar, shuningdek boshqaruv hisobi va ichki nazorati samaradorligini baholashga doir muomalalar shuningdek, ma`lumot manbalari o`rganib chiqiladi.

Tadqiqot maqsadi va vazifalari. Tadqiqot ishining asosiy maqsadi korxonalar faoliyatida boshqaruv hisobi yuritishni yo`lga qo`yishdagi mavjud muammolarni aniqlash hamda ularni bartaraf etish chora-tadbirlarini ishlab chiqish, boshqaruv hisobini yuritilishini xalqaro talablar doirasida ishlab chiqish hamda shu orqali takomillashtirish, korxonalarda ichki nazorati tizimini mukammal tashkil etish yo`llarini izlab topish, amalga tadbiriq etish va uning samaradorligini baholashni o`rganish hisoblanadi. Shuningdek, boshqaruv hisobini ahamiyati, uning nazariy va uslubiy asoslari, ichki nazorat tizimini qay darajada tashkil etilishi samarali ekanligini o`rganish va takomillashtirishdir.

Asosiy maqsadga erishish uchun quyidagi vazifalar belgilab olingan:

- mavzu doirasida atamalarga ilmiy ta`rif berish;
- boshqaruv hisobining nazariy asoslarini mukammal doirada yoritib berish;
- ishlab chiqarish jarayonida boshqaruv hisobini yuritishning zarurligini ko`rsatib berish va unda mavjud muammolarni aniqlash hamda bartaraf etish yo`llarini ishlab chiqish;
- ishlab chiqarish jarayonida boshqaruv qarorlarini qabul qilishga

boshqaruv hisobining ta`sirini o`rganish va tahlil qilish;

- boshqaruv hisobida ishlab chiqarilgan mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilish usullarini o`rganish va xorij tajribasi bilan mutanosiblashtirish;
- boshqaruv hisobini yanada takomillashtirish jarayonini ko`rib chiqish;
- ichki nazorat tizim tashkil etishdagi amaliy va nazariy asoslarni yoritib berish, o`rganish va uning samaradorligini baholash tartibini ishlab chiqish;
- ichki nazorat tizimi samaradorligini baholashdagi natijalarni taqsimotini yaratish;
- ichki nazorat tizimini tashkil etishdagi xorij tajribasini o`rganish va uni O`zbekiston sharoitida qo`llash yo`llarini topish va tadbiq etish.

Ilmiy yangiligi. Tadqiqot ishining ilmiy yangiliklari quyidagilardan iborat:

- iqtisodiyotni globallashtirish sharoitida boshqaruv hisobining mohiyati, menejerlar hamda rahbariyat uchun asosiy axborot manbai ekanligini asoslab beriladi;
- boshqaruv hisobini korxonada tashkil etishda ichki tartib qoidalarining belgilanishi tizimlashtiriladi;
- ishlab chiqarish jarayonida xodimlarning mehnat taqsimotini javobgarlik markazlari bo`yicha aniqlashtiriladi;
- samarali boshqaruv hisobini tashkil etish hamda ichki nazorat tizimini samarador ishlashini ta`minlash bo`yicha takliflar beriladi;
- ishlab chiqarish korxonalaridagi boshqaruv buxgalteriya bo`limi tashkil etish bo`yicha tizim ishlab chiqildi va ularning belgilangan muddatlarda hisobot topshirilishini ta`minlash tekshiruvi takomillashtirildi;
- mahsulot tannarxini aniqlash tartibini aniqlashdagi mavjud muammolarni yechishga yechimlar va yo`llar ko`rsatildi;
- korxonaning o`zi ko`zlagan foydaga erishishida samarali yo`llar tizimlashtirildi.

Tadqiqotning asosiy masalalari va farazlari. Tadqiqotning asosiy masalasi bo`lib ishlab chiqarish jarayonida boshqaruv hisobi hamda ichki nazorat tizimi samaradorligini oshirishga xizmat qiluvchi ijobiy tizimni ishlab chiqish

hamda salbiy kamchiliklarni ehtimollik darajasini baholab borishni yo`lga qo'yishdan iborat. Agar korxona ishlab chiqarish jarayonini to'g'ri tashkil qilib unda ichki nazorat tizimi aniq va ehtimollik darajasini hisobga olgan holda yo`lga qo'ysa, uning keyingi faoliyatining qanday prognozda bo'lishi oldindan ma'lum foiz risk bilan aniqlikka ega bo'ladi.

Tadqiqot mavzusi bo'yicha adabiyotlar sharhi (tahlili). Mazkur tadqiqot ishida tanishib chiqilgan, foydalanilgan adabiyotlar: Mesheryakov D.A. "Аудит управленческого учета: механизмы организации и оптимизации", mazkur maqolada auditorlik tekshiruvida ahamiyatli bo'lgan masalalar hamda bu masalarni yoritish uchun kerak bo'ladigan hujjatlar, shu bilan bir qatorda auditorlik tekshiruvida ahamiyatli bo'lgan boshqaruv hisobi segmenlari keltirib o'tilgan². "Использование информации управленческого учета в аудите" Ivashkevich V.B. ning 11-iyul 2015-yilda chiqqan maqolasi³. Ilmiy tadqiqot ishining nazariy asosini xorijiy va o'zbek iqtisodchi olimlarining ushbu sohaga doir asarlari tashkil etadi. Ilmiy tadqiqot ishini predmetini tadqiq etishda, yillik hisobotlar, ommaviy axborot vositalarida nashr qilingan statistik materiallar, qonun va me'yoriy hujjatlardan, amaliyot o'talغان korxona ma'lumotlaridan keng foydalaniladi.

Korxonalarda boshqaruv hisobi va ichki nazorat tizimini nazariy va amaliy masalalarini tadqiq etishga mamlakatimiz olimlaridan Raximov M., Fayziyeva U., Pardayev A., A.Abduganiev, Quziyev I. Do'stmurodov R., A.Karimov, R.Xolbekov, Z.Mamatov, N.Karimov, B.Hasanov, A.Hoshimov va boshqalarni ilmiy ishlari bag'ishlangan.

Tadqiqotda qo'llaniladigan metodikaning tavsifi. Tadqiqot jarayonida qiyosiy tahlil qilish, ekspert baholash, kuzatish, induksiya, deduksiya, testlash va boshqa usullardan foydalaniladi.

Tadqiqot natijalarining nazariy va amaliy ahamiyati boshqaruv hisobi va ichki nazorat samaradorligini baholashni takomillashtirishda xulosada berilgan takliflardan amaliyotda foydalanilsa maqsadga muvofiq bo'ladi. Boshqaruv hisobi

² Mesheryakov D. "Аудит управленческого учета: механизмы организации и оптимизации" 2014y maqola 3-bet

³ Ivashkevich. "Использование информации управленческого учета в аудите" 2015y maqola 3-bet

va ichki nazorati samaradorligini baholash hamda takomillashtirish yo`llari ishning amaliy ahamiyatini belgilab beradi.

Ish tuzilmasining tavsifi. Dissertatsiya ishi kirish, uchta bob, xulosa va takliflar hamda foydalanilgan adabiyotlar ro`yxatidan iborat.

I BOB. ISHLAB CHIQUVISH JARAYONIDA BOSHQARUV HISOBI VA ICHKI NAZORAT TIZIMINI TASHKIL QILISHNING NAZARIY ASOSLARI

1.1 Auditorlik tekshiruvlarida boshqaruv hisobi va ichki nazorat ma'lumotlarining tutgan o'rni, ahamiyati va zarurligi

Iqtisodiy sharoitning bugungi holatida mamlakatimizda xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda samarali boshqaruvni tashkil qilish borasida qator ishlar olib borilmoqda. Jumladan, mamlakatimizning birinchi prezidenti Islom Abdug'aniyevich Karimovning boshlab bergan ustuvor strategik vazifalari hali haligacha o'zining natijasini berib o'zini oqlab kelmoqda. E'tibor qaratadigan bo'lsak, hozirgi kunda iqtisodiyotning har bir tarmog'iga, yo'nalishi, sohasiga alohida e'tibor qaratilib kelinmoqda. Ayniqsa, qishloq joylarda yashayotgan aholining yashash sharoitini yaxshilashga alohida bir ustuvor vazifa sifatida qaralmoqda. Buning zahirida aholining turmush darajasini yaxshilash, ularning ertangi kunga bo'lgan ishonchini oshirish, xalq farovonligini yanada yuksak natijaga erishish yotibdi. Buning uchun ayni kunlarda aholini tadbirkorlikka jalb qilish, ishchi o'rinlarini oshirish, ichki bozorni milliy, arzon, sifatli, o'zimizda ishlab chiqarilgan mahsulotlar bilan to'ldirish maqsadida kam foizli kreditlar yo'lga qo'yilib, aholiga kichik biznesning bir turi bo'lgan uy sharoitida tadbirkorlik sirlari o'rgatilib kelinmoqda. Agar bu strategik g'oya, vazifa o'zini oqlasa, mamlakatimizda aholi farovonligi yanada yaxshilanib, kutilgan natijaga erishgan hisoblanamiz. Bilamizki, bunday natijaga yaqin kunlarda birdaniga erishib bo'lmaydi. Buning tagida ancha mehnat, ancha izlanish hamda ancha kuch-g'ayrat yotadi.

Prezidentimiz Shavkat Miromonovichning 2016-yil yakunlari hamda 2017-yilga belgilangan ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining ma'ruzasida ba'zi bir yirik ishlab chiqaruvchi korxonalariga tanqidiy yondashib o'tdilar. Zero, bu korxonalar mamlakatimiz strategik vazifalari qatoridagi korxonalardan biridir. Yana bir asosiy muammo qilib erkin iqtisodiy zonalarining

o`zini oqlamayotgani ta`kidlab o`tiladi. Zero bu zonadagi korxonalarga bir qancha imtiyozlar, preferensiyalar berilgan. Bunday o`zini oqlamasliklar mamlakat iqtisodiyotini sekin asta qulashiga olib kelishi ajab emas. Hozirgi kunda korxonalarining faol ishlash davri 1-2 yildan oshmayapti, ayniqsa ishlab chiqarish korxonalarida. Bunga nima sabab bo`lyapti deb o`ylaysiz? Hamma har xil yondashadi, kimdir iste`molchi yetishmasligini ko`rsatsa, yana kimdir tannarxning oshib ketishi raqobatchilarning ko`pligi bilan ko`rsatadi. Aslida bizning fikrimizcha unday emas. Albatta bu savollarga korxonani auditdan o`tkazgan auditor aniq javob bera olishi mumkin, chunki aniq bir tashxis qo`ymasdan kasalni davolab bo`lmaydi. Uning kasalligiga qandaydir tahmin qilib biror natijaga erishib bo`lmaydi. Aniq bir omilni aniqlab, ana shu omilni davolash yo`lini ishlab chiqish hamda uning faoliyatini aktivlashtirish lozim.

Audit o`tkazishdan asosiy maqsad korxona moliyaviy hisobotini ishonchliligini hamda me`yoriy-huquqiy hujjatlarga mos ravishda tuzilganligini aniqlashdan iborat. Bu maqsaddan kelib chiqqan holda audit o`z oldiga bir qancha vazifalarni belgilab oladi. Ana shu vazifalar qatorida korxona faoliyati natijasida yuzaga kelgan xarajatlarning yuzaga kelish sabablarini, ularning taqsimlanish darajalarini va qoplash manbalarini o`rganib chiqadi, tahlil qiladi hamda xulosa chiqaradi. Ishlab chiqarish korxonalarida asosan ishlab chiqarish xarajatlari salmoqli o`rin egallaydi. Bundan ko`rinib turibdiki, ishlab chiqarish korxonasini audit qiladigan auditor nafaqat buxgalteriyani balki ishlab chiqarish jarayonini haqida professional bilimga ega bo`lishi lozim. Hozirgi kunda audit o`tkazayotgan auditorlik tashkilotlarida aynan shu sohada bilim darajasiga ega bo`lgan professional xodimlar yetishmaydi desak xato qilmagan bo`lamiz.

Bizga ma`lumki, iqtisodiyot tun-u kun o`zgarishda bo`ladi, bugungi kun ertaga teng bo`lmay qolishi mumkin. Shuning uchun har bir auditor yoki buxgalter o`z sohasini qamrab olgan boshqa bir sohalar bilan tanishib chiqmog`i lozim. Hozirgi zamon talabiga asosan bir tomonlama xulosa chiqarib bo`lmaydi. Xulosa qancha mukammal va aniq bo`lsa, uning samaradorligi ham shunchalar samarali bo`ladi. Auditorlik tekshiruvida boshqaruv hisobining ham ichki nazorat tizimining

ham o'z o'rnini bor. Misol uchun, ma'lum bir korxonaga tekshiruvga borgan auditor bir birlik ishlab chiqarilgan mahsulotga ketgan xarajatlar yig'indisi to'g'ri olib borilganligini aniqlashi uchun boshqaruv hisobiga murojaat qilishiga to'g'ri keladi. Boshqaruv hisobi unga nima beradi degan savol tug'ulishi mumkin. Ba'zi bir auditorlar mahsulot tannarxini aniqlanish jarayoniga e'tibor bermay ketishadi. Chunki uni aniqlash jarayoni juda ko'p vaqt va professionallikni talab qiladi. Ammo shuni yodda tutish lozimki, ishlab chiqarish korxonalarining yuragi ham aynan o'sha yer ya'ni ishlab chiqarishdir. Agar korxona ishlab chiqarmasa u faoliyat ko'rsatishdan to'xtaydi. Uning faoliyati tugatiladi. Boshqa uning xarajatlarini qoplash manbasi yo'q chunki. Shunday buxgalterlar ham borki, ba'zan ishlab chiqarish xarajatlari taqsimotida adashib ketadi. Ba'zi bir davr xarajatlari yoki moliyaviy xarajatlar tarkibiga kiradigan xarajatlarni mahsulot tannarxiga atayin yoki bilmasdan olib boriladi. Bu esa o'z navbatida soliq solish bazasining kamayishiga olib keladi. Natijada esa moliyaviy hisobot ishonchliligini yo'qotadi. Hozirgi kunda eng ko'p ishlab chiqaruvchi korxonalar bankrotlik yoqasida turibdi desak mubolag'a bo'lmaydi. Korxonalar faoliyatining to'g'ri tashkil etilmayotganligi yoki xarajatlarning noto'g'ri taqsimotining olib borilayotganligi tufayli ham shu darajaga kelib qolgan bo'lishi mumkin. Buning sababini aniqlash uchun korxonaning butun ichki tizimini, ayniqsa ishlab chiqarish jarayonini qayta tekshirib chiqmoq lozim. Auditorlar ham aynan ishlab chiqarish korxonalarida mahsulot tannarxiga mas'uliyat bilan yondoshmoqlari lozim deb hisoblaymiz. Bu orqali nafaqat buxgalterning qilgan xatosini aniqlaydi, aksincha bu xatoning takrorlanishi natijasida yuzaga keladigan ba'zi bir inqirozli vaziyatlardan olib qoladi.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazayotgan auditor korxona ichidagi ahvoli haqida boshlang'ich fikrni uning ichki nazorat tizimini aniqlash orqali shakllantirib oladi hamda shunga ko'ra keyingi tekshiruv ob'ektlarini belgilab oladi. Auditor uchun eng riskli jihat ishlab chiqarish korxonalarida mahsulot tannarxi bilan bog'liq jarayondir.

Al Bhimani va Michael Bromwichlarning fikriga ko'ra boshqaruv hisobi

CIMA ning 1990 yil nishonlangan yubeliyining asosiy qismlaridan biridir. U hozirgi kungacha qiymatni aniqlash va boshqaruv hisobi bo'yicha savollarni ko'rib chiquvchi institut hisoblanadi⁴.

Boshqaruv hisobi tizimi bu korxona menejerlari uchun qurilish tashkilotlari prorablardan, savdo tashkilotlari magazin rahbarlaridan, ishlab chiqarish korxonalari masterlardan umumiy ma'lumotlarni jamlash demakdir. Boshqaruv hisobi ma'lumotlaridan foydalanish uchun auditor moliyaviy hisob auditida ham umumiy auditda ham uni tushuna olishi lozim.

Hozirgi kundagi audit faoliyati to'g'risidagi qonunga nazar soladigan bo'lsak, unda boshqaruv hisobi auditi uchun joy yo'q, faqatgina moliyaviy hisob auditi sezilarli darajada rivoj topgan: buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga asosan tuzilgan moliyaviy hisobotning buxgalteriya balansi, moliyaviy natijalar to'g'risidagi, pul oqimlari to'g'risidagi, xususiy kapital to'g'risidagi hisobot shakllarining qonunchilikka mos holda tuzilganligi tekshiriladi. Tekshiruv buxgalteriya metodlariga asosan o'tkaziladi. Hech qanday boshqaruv hisobi ma'lumotlariga ehtiyoj sezilmaydi. Hamda bu ma'lumotlar tijorat siri hisoblanib tashqi auditorga taqdim qilinmaydi. Tashqi audit xulosasi natijalarini oladigan ko'p tashkilotlarda boshqaruv hisobi yuritilmaydi.

Xo'sh, aniq faktlarga o'tadigan bo'lsak, boshqaruv hisobi nafaqat ishlab chiqaruvchi korxonalarda balki barcha tarmoq yo'nalishlari bo'yicha muhim hisob turi hisoblanadi. Boshqaruv hisobining e'tiborli jihatlaridan biri shundaki, undagi axborotlar korxonaning rivojlanishiga bevosita o'z ta'sirini o'tkazadi, shu sababli bu axborotlarni qay tarzda kim tomonidan shakllantirilganligi ham muhim ahamiyatga ega hisoblanadi. Boshqaruv hisobini tashkil etayotganda olib borilgan ilmiy tadqiqot natijalari shuni ko'rsatadiki, erishilgan ijobiy natijalarga qaramasdan "Boshqaruv hisobi"ning mohiyatini aniqlash borasida nafaqat amaliyotchilar, balki iqtisodchi olimlarning qator muhim masalalar bo'yicha izlanishlari hamon nihoyasiga yetmagan va buning oqibatida bir qator muhim nazariy va metodologik

⁴ Al Bhimani Michael Bromwich "Management Accounting 1st Edition" CIMA Publishing 2010 Description 136pages , www.elsevier.com

masalalar hozirgi vaqtgacha o`zining ijobiy yechimini topgani yo`q. Buning yaqqol tarzda misoli sifatida ushbu savol yuzasidan quyidagi qator ilmiy maktablar va taniqli iqtisodchi olimlarning qarashlarini kuzatish mumkin. Xususan, Mansurov P.M. “Boshqaruv hisobi- Korxonaning faoliyati rejalashtirish, boshqarish va nazorat qilishda buxgalteriya hisobini identifikatsiyalash, o`lchash, iqtisodiy masalalar bo'yicha ma'lumot to'plash, tahlil qilish, qayta ishlash va etkazishdir.”<sup>5</sup>, deb ta`kidlashadi va bu bilan ana shu ikki tushunchaning mohiyatini birlashtirib yuborgan. K. Druri va S.A.Stukovlar faqatgina boshqaruv va ishlab chiqarish hisoblarini ajratib ko`rsatadilar, Ch.T.Xorngren va DJ.Fosterlar “...ishlab chiqarish hisobi-bu boshqaruv hisobi plyus moliyaviy hisobotlarning bir qismidir”<sup>6</sup> deb e`tirof etadilar va bu bilan ishlab chiqarish va boshqaruv hisoblari o`rtasida farqni aniq belgilab bera olmaydilar. Ya.V.Sokolov esa “Umumiy jihatdan kuzatiladigan bo`lsa, xarajatlar hisobi boshqaruv hisobining ajralmas qismi sifatida qaraladigan bo`ldi”⁷, deb yozadi va xarajatlar hisobini boshqaruv hisobiga tenglashtiradi.

Boshqaruv hisobi tizimini boshqaruv tizimiga asossiz tenglashtirish kabi yondashuv, fikrimizcha, noto`g`ridir. Boshqaruv hisobi tizimini boshqaruv tizimiga tenglashtirish umuman, mumkin emas, chunki boshqaruv hisobining asosiy vazifasi qaror qabul qilish jarayonining o`zi emas, balki qaror qabul qilish uchun relevant ma`lumotlarni tayyorlab berishdan iboratdir.

Boshqaruv hisobini ishlab chiqarish hisobi doirasida ham chegaralab bo`lmaydi, chunki boshqaruv qarorlariga qaratilgan xarajatlar xo`jalik yurituvchi sub`ektning raqobatbardoshligini ta`minlovchi yagona omili hisoblanmaydi.

Bizning fikrimizcha, boshqaruv hisobi mohiyati aynan S.Markning: “boshqaruv uchun ma`lumotlarni shakllantirish” kabi mulohazalarida to`liqroq o`z ifodasini topgan”⁸.

Hozirgi sharoitda boshqaruv hisobi tizimi mohiyatini xo`jalik yurituvchi

⁵ П. М. Мансуров Управленческий учет : учебное пособие. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.

⁶ Глушенко А.В. Качество учётной информации как Научная Категория //Глушенко А.В. //Экономический вестник ростовского государственного университета-2008.-№1 -90-94 betlar

⁷ Pardayev A.X. Pardayeva Z.A. Boshqaruv hisobi/darslik/ -T “Tafakkur” nashriyoti 2014-396-bet

⁸ Самедова Э.Н. Понятийно-категориальный анализ системы управленческого учета //Э.Н.Самедова //Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2010. - № 2. – С. 242-246.

sub`ektlar bo`limlari o`rtasidagi kommunikatsion aloqalarning mukammal tarzda ishlab chiqilgan shakllari va metodlari yig`indisi sifatida tushunish mumkin; korxona tarkibiy bo`linmalari faoliyatini joriy rejalashtirish; malumotlarni yig`ish va qayta ishlashning operativligini ta`minlash; moddiy, mehnat va moliyaviy resurslar sarfi ustidan nazorat qilish; yuzaga kelgan har bir holat yuzasidan tahlil va istiqbolni belgilash.

Shu o`rinda qayd qilish kerakki, boshqaruv hisobining mohiyatini deyarli barcha mualliflar uning asosida axborot tahlili turishini alohida qayd qiladilar. Boshqaruv hisobi tarkibida xo`jalik yurituvchi sub`ektning barcha bo`limlari kesimida asosiy faoliyat natijalari, ana shu natijadagi har birining ulushi to`g`risidagi ma`lumotlar yig`iladi, tasniflanadi, tahlil qilinadi va tegishli qarorlar qabul qilinadi.

Boshqaruv hisobi mohiyatini aniq belgilashda xo`jalik yurituvchi sub`ektning ma`lumot-nazorat tizimi yaxlitligini ifodalovchi belgilar yig`indisi uzluksizlik, aniq bir maqsadga qaratilganlik, ma`lumotlar ta`minotining to`liqligi, jamiyatdagi ob`ektiv iqtisodiy qonunlarning amaliyotda aks ettirilishi, tashqi va ichki sharoitlar o`zgarishi natijasida boshqaruv ob`ektlari ta`sirchanligining o`zgarishi va shu kabilarni ko`rib chiqish taqozo etiladi.

Ko`pgina mualliflar boshqaruv hisobi mohiyati to`g`risida turli-tuman qarashlarni ifodalashadi. Zamonaviy milliy iqtisodiyotning o`ziga xos xususiyatlaridan kelib chiqib, boshqaruv hisobi mohiyatini quyidagicha izohlash mumkin:

Boshqaruv hisobi- xo`jalik yurituvchi sub`ektning muammolarini hal etish va istiqboldagi rivojlanishini ta`minlashga qaratilgan tezkor (operativ) boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun xarajatlar va daromadlar hisobi, me`yorlashtirish, rejalashtirish, nazorat va tahlil tizimini ifodalovchi relevant ma`lumotlarni bir tizimga soladi.

Boshqaruv hisobi mohiyatini belgilashda uning muhim xususiyatini ta`kidlash lozim, ya`ni boshqaruv hisobi boshqaruv jarayonini hisob-kitoblar jarayoni bilan uzluksiz bog`laydi.

Xo`jalik yurituvchi sub`ektning ma`lumotlar tizimida boshqaruv hisobi ob`ektlarining turli xil usullar va yo`llar orqali ifoda etilishi boshqaruv hisobi metodi deb ataladi.

Boshqaruv hisobining metodi, boshqaruv hisobi ob`ektlarini xo`jalik yurituvchi sub`ektning yagona ma`lumotlar tizimida aks ettirish imkonini beradigan usul va uslublar yig`indisidir. Ana shu usul va uslublarga buxgalteriya hisobining metodi elementlari (hujjatlashtirish, inventarizatsiya, baholash, kalkulyatsiya, buxgalteriya schyotlari, ikki yoqlama yozuv, buxgalteriya hisoboti va balans), shuningdek, me`yorlashtirish, rejalashtirish, nazorat qilish, moliyaviy va matematik tahlillar ham kiradi.

Xo`jalik yurituvchi sub`ekt faoliyatini boshqarish murakkab jarayon hisoblanadi. Boshqaruv talablariga javob beruvchi hisob tizimi ham murakkab bo`lib, ko`pgina tadbirlar va jarayonlardan tashkil topadi. Boshqaruv maqsadlaridan kelib chiqib, boshqaruv hisobi tizimi elementlari tarkibi o`zgarishi mumkin. Shu bilan birga, aniq xo`jalik yurituvchi sub`ektda tashkil qilingan har qanday hisob siyosati umummaqbul qilingan tamoyillarga javob berishi kerak. Albatta, bundan boshqaruv hisobi ham mustasno emas. Boshqaruv hisobining tamoyillari mohiyatini to`g`ri anglash shu hisob turidan samarali foydalanish imkonini beradi.

Har qanday ixtiyoriy olingan xo`jalik yurituvchi sub`ekt o`z maqsadlar va vazifalaridan kelib chiqqan holda boshqaruv hisobini tashkil qilishi va yuritishi, shuningdek, xohlamasa uni umuman, tashkil qilmasligi va yuritmasligi mumkin.

Shu bilan bir qatorda, xo`jalik yurituvchi sub`ekt rahbarlarining bilim darajasi, ularning umumiy saviyasi va intellektual salohiyatlari boshqaruv hisobini tashkil qilish va yuritishga, uning saviyasiga, boshqaruv hisobi oldiga turli xil yangi va istiqbolli vazifalar qo`yishga olib kelishi mumkin. Bu esa o`z navbatida nafaqat korxona rivojlanishida balki iqtisodiyotimizning rivojlanishida o`z ta`sirini ko`rsatmay qolmaydi. Shu sababli birinchi navbatda boshqaruv hisobi mohiyati hamda samarasini tashkilot, muassasa, korxonalar rahbarlariga tushuntirish, anglatish agarda kerak bo`lsa, namuna sifatida bir korxonada uning joriy

qilingandan keyingi natijalari bilan tanishtirish lozim deb hisoblaymiz. Biz ilmiy tadqiqot izlanishimizni bir emas bir qancha ishlab chiqarish korxonalarida o'tkazdik. Ularning aksariyatida umuman mahsulot tannarxi hisobga olinmasligiga ham guvoh bo'ldik. Shunday ishlab chiqarish korxonalaridan biri "PULP AND PAPER" mas'uliyati cheklangan jamiyati bo'lib, unda gigiyenik qog'oz mahsuloti ishlab chiqarilib, bir yil davomida mahsulot tannarxi hisobga olinmagan va buning natijasida mahsulot o'zining haqiqiy tannarxidan past qiymatda sotilishi yuzaga kelganligini fikrimiz isboti sifatida keltirib o'tishimiz mumkin. Ilmiy izlanishimiz davomida bu korxonada ishlab chiqarish kalkulyatsiyasini qanday tarzda tashkil qilganligimiz to'g'risida keyingi boblarda keltirib o'tamiz.

Fikrimizcha, boshqaruv hisobi tamoyillariga quyidagilarni kiritish mumkin:

xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatining uzluksizligi	rajalashtirish va hisoblashda yagona o'lchov birliklarini ishlatish	iqtisodiy ma'lumotlarni tezkorligi, mahfiyligi va relevantligi
xo'jalik yurituvchi sub'ektning tarkibiy bo'linmalarini baholash	boshqaruv maqsadida birlamchi va oraliq ma'lumotlarini ko'p marotaba ishlatilishi	xo'jalik yurituvchi sub'ekt ichidagi kommunikatsia tizmi
xarajatlar, moliya va tijorat faoliyati natijalarini boshqarishda budjet usulini qo'llash	hisob ob'ektlari haqidagi ma'lumotlardan foydalanishni ta'minlovchi to'liqlik va tahliliylik;	xo'jalik yurituvchi sub'ektning hisob siyosati tomonidan o'rnatilgan ishlab chiqarish va tijorat jarayonlarini davriyligi.

1.1-rasm. Boshqaruv hisobi tamoyillari⁹

Bizning fikrimizcha, buxgalteriya korxonani ishga tushirish turadigan uning faoliyatini doimiyligini ta'minlaydigan "Motor" deb hisoblasak bo'ladi. Agarda buxgalteriya yaxshi tashkil etilgan, malakali buxgalterlar korxonada faoliyat ko'rsatayotgan bo'lsa, bu korxonaga investor sifatida qo'rqmasdan investitsiya kiritishimiz mumkin. Bu uning doimiy ishlashini ko'rsatib beradi. Shu o'rinda

⁹Самедова Э.Н. Понятийно-категориальный анализ системы управленческого учета //Э.Н.Самедова //Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2010. - № 2. – С. 245-248 bet

aytishimiz kerakki, buxgalteriya hisobi o'z ichiga uchta hisob turini oladi:

Birinchi hisob turi moliyaviy hisob bo'lib, u asosan tashqi foydalanuvchilar uchun tuzilib, hisobot davridagi bo'lib o'tgan jarayonlarning natijasi sifatida moliyaviy holatini ko'rsatib beradi.

Ikkinchi hisob turi bo'lib esa boshqaruv hisobi hisoblanib, bu hisob turi moliyaviy hisobdan ichki foydalanuvchilar, bunda ham rahbar va ta'sischi, hamda buxgalter uchun tuzilishi bilan tubdan farq qiladi. Boshqaruv hisobi moliyaviy hisob bilan o'zaro bog'liq holda yuritiladi, chunki hisobot davri ma'lumotlari asosida keyingi hisobot davridagi ishlab chiqarish prognozlanadi va normativ belgilab olinadi. Bu hisob maxfiy ma'lumotlarni o'z ichiga oladi. Bu ma'lumotlar bilan ishlaydigan javobgar shaxslar katta mas'uliyat bilan ishlaydi. Qisqacha qilib aytganda boshqaruv hisobi ma'muriyatni axborot bilan taminlash tizimidir. Boshqaruv hisobining maqsadi barcha darajadagi korxonalarning menejerlarini boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun zarur axborot bilan ta'minlashdan iborat. U mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilish va xarajatlarni boshqarish, uzoq muddatli rejalashtirish va budget tuzish, budgetlar ijrosini nazorat va tahlil qilish, og'ishishlar(farqlar) bo'yicha boshqaruv usullarini, xilma-xil va ko'p sonli vaziyatga oid boshqaruv qarorlari uchun axborot tayyorlashni o'z ichiga oladi. Uchinchi hisob turi esa soliq hisobi bo'lib, bu o'z ichiga soliqlar bilan bog'liq munosabatlar, muomalalar, hisobotlarni oladi. Keling, boshqaruv hisobi mohiyatini yanada yaxshiroq tushinishimiz uchun unga olimlar tomonidan berilgan yana bir qancha ta'riflar bilan tanishib chiqamiz.

Oldimizga qo'yilgan aniq va yuksak vazifa ya'ni, buxgalteriya hisobini xalqaro hisob tizimiga muvofiqlashtirish vaqti yetib keldi. Respublikamizning buxgalteriya hisobi sohasida amalga oshirilayotgan iqtisodiy islohotlarning keyingi mantiqiy bosqichi – boshqaruv hisobini amaliyotga keng joriy etishdir. Bunda yuqorida zikr etilgan olimlarning nazariy tajribalaridan boshqaruv hisobiga eng mos keladigan metodik asoslarini amaliyotga qo'llash zarur. Shu o'rinda prezidentimizning bir gaplarini keltirib o'tishni o'rinli deb topdik. Chunki yuqorida aytib o'tganimizdek iqtisodiy barqarorlikni bir me'yorda ushlab turish uni yanada

yuksaltirish boshqaruv hisobi bilan uzviy bog`liq.

Boshqaruv hisobi korxonani boshqarishning hamma darajalarida rahbariyat tomonidan ichki foydalanish uchun hisob axborotining barcha trularini qamrab oladi. Boshqaruv hisobi menejerlarga

- Rejalashtirish
- Nazorat qilish
- Qarorlar qabul qilish

kabi asosiy sohalarda yordam berish maqsadida ularga moliyaviy va nomoliyaviy axborot berish deb ta`kidlash mumkin.

Korxona rahbariyati uchun mo`ljallangan boshqaruv hisobi ma`lumotlariga qo`yiladigan talablar moliyaviy hisobotga va tashqi foydalanishga taqdim etilgan ma`lumotga qo`yiladigan talabdan boshqachadir.

Boshqaruv hisobi va ishlab chiqarish hisobini yoki boshqacha aytganda xarajatlarda qiyoslaylik. Ular deyarli farq qilmaydi. Boshqaruv hisobi- bu biror ob`ektni boshqarish uchun zarur axborotni identifikatsiyalash (tenglashtirish), o`lchash, to`plash, tartibga solish, tahlil qilish, joydan-joyiga qo`yish, talqin qilish va uzatishdir. Bu ichki hisobdir.

Ishlab chiqarish hisobining asosiy maqsadi mahsulotlar va xizmatlarning tannarxini kalkulyatsiyalashdir. Undagi axborotdan menejerlar, masalan sotish narxini belgilash, zahiralarini baholash, foydani hisoblash uchun foydalanadilar. Bunday axborot ham ichki ham tashqi foydalanuvchilarga tushadi. Shu pozitsiyadan qaraladigan bo`lsa, ishlab chiqarish hisobini boshqaruv hisobi va unga qo`shimcha moliyaviy hisobning kichik bir qismi deyish mumkin.

1.2.Ichki nazorat va uning elementlari

Ichki nazorat tizimi – bu belgilangan maqsadga minimal xarajat bilan erishishga yordam beruvchi zamonaviy boshqaruv tizimining muhim qismidir. Korxonaning samarali funksiyalashtirilganligi nazoratning qanday o`rnatilganligiga bog`liqdir. Ichki nazorat faqatgina xato va kamchiliklarni

bartaraf etmasdan balki yuzaga kelishi mumkin bo'lgan xavflardan ham ogohlantirib turadi. Ichki nazorat tizimini tashkil qilish yangi tahrirdan chiqqan 2016-yil 13-apreldagi “Buxgalteriya hisobi to'g'risida” gi qonunga muvofiq korxona rahbari zimmasiga yuklatiladi. Ichki nazorat tizimini korxona ichki audit, nazorat-taftish shaklida ham tashkil qilsa bo'ladi. Keling ularni bir biridan farqini quyidagi jadval orqali ko'rib chiqamiz:

1.1-jadval

Ichki nazorat tizimi, ichki audit xizmati va nazorat taftish xizmati tushunchalarining o'zaro farqi¹⁰

Xarakteristika	Ichki audit xizmati	Ichki nazorat xizmati	Nazorat-taftish xizmati
Maqsad	Korxona samaradorligini oshirish	Ichki nazorat samaradorligini tashkil qilish va saqlash	Resurslarning samarasiz foydalanishini aniqlash hamda jazo qo'llash
Asosiy buyurtmachilar	Direktorlar kengashi va aksiyadorlar umumiy yig'ilishi	Tizimli rahbariyat	Aksiyadorlar umumiy yig'ilishi
Spetsifika	Biznes jarayonda tahlil va riskni aniqlash kelajagini rivojlantirish	Biznes jarayondagi butun bir tizim tahlili	Bo'lib o'tgan voqea hodisalarni qayta rivojlantirish

Umumiy hollarda aytadigan bo'lsak, nazorat taftish boshqarmasi korxonadagi mavjud resurslarning samarali foydalanishi, saqlanishi hamda moshenniklik holatlarini aniqlash bilan shug'ullanadi.

Ichki nazorat tizimining vazifasi bo'lib esa ichki nazorat tizimini tashkil qilish yotadi. Ichki audit xizmati esa bu tizimning samaradorligini baholaydi. Ichki audit ichki nazorat tizimini baholash orqali korporativ boshqaruvdagi boshqaruv risikini kamaytiradi.

Agar korxonada ichki nazorat tizimi samarali tashkil qilingan bo'lmasa, ichki audit xizmati kamroq uning samaradorligini baholab, ko'proq e'tiborini aktivlarni saqlanishi, ularni samarali foydalanishi hamda moshenniklik holatlariga qaratadi. Bunday holatda ichki auditning bitta funksiyasi sifatida ichki nazorat tizimi vaqt doirasida o'sib boradi.

¹⁰ Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроля в условиях рыночной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 13. С. 36–46.

Ichki nazorat tizimi korxonaning butun bir biznes jarayonini qamrab olib uning rejalashtirilishidan tortib moliyaviy hisobotini tuzgunigacha bo'lgan jarayondir. Moliyaviy nazorat ichki nazorat tizimini muhim elementlaridan biri hisoblanib, buxgalteriya yozuvlari ishonchliligi hamda moliyaviy hisobotning tuzilishini nazorat qiladi.

Ichki nazoratning tashkil qilish konsepsiyasi bir qancha asosiy elementlarni o'z ichiga oladi:

- korxonaning ichki holati- bu korxonaning etik qadri, boshqaruv stili, qaror qabul qilish jarayoni, mas'uliyatning qabul qilinishi, shaxsga munosabat siyosati, xodimlarning kompetentligi hamda boshqaruv apparatining ichki nazoratga munosabati;

- kunlik nazoratning yuzaga kelishi, bu hisob va hisobot, mehnat taqsimoti, aktivlarga kirish huquqi, monitoring;

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning maqsadi yuqori darajada daromad olish hamda korxona faoliyatini sezilarli darajada yuqori mavqeiya ko'tarish hisoblanadi. Ichki nazorat tizimi esa buni ta'minlab beruvchi tizimlardan biri hisoblanadi. Faqatgina uni to'g'ri tashkil qilib olinishi rahbarga bog'liqdir. Ichki nazorat tizimini to'g'ri tashkil qilinishi uchun quyidagi elementlarning to'g'ri, aniq hamda o'z vaqtida tashkil qilinishiga e'tibor qaratish lozim:

- axborotlarni to'plash tizimi mavjud xatolarni o'z vaqtida aniqlaydi;
- amaldagi mas'uliyat tizimi har qanday vazifani boshdan oxirigacha yakka o'zi amalga oshirishiga yo'l qo'ymaydi;
- har qanday muomalalarni muvofiqlashtirish tizimi mavjud;
- inventarizatsiya muntazam ravishda o'tkaziladi;
- buxgalteriya hisobotlari va rejadan chetga chiqishlar tahlil qilinadi.

Agar har kunlik ish ichki nazorat ostida bo'lsa, daromadlar ko'payadi. Kundalik ish ishonchli bo'lsa daromadni yo'qotish xavf-xatari ham pasayadi.

Ichki nazoratning tuzilishi turli xil bo'lishi, korxona faoliyati, uning hajmi, EHM bilan jihozlanganligi, rahbariyatning shaxsan nazorat qila olish imkoniyatlari

va ko`plab boshqa omillarga bog`liq.

Auditor ichki nazorat tizimini o`rganish va baholash jarayonini o`tkazish hamda hujjatlashtirishda quyidagi namunaviy shakllardan foydalanishi zarur:

- maxsus ishlab chiqilgan testlar;
- rahbar xodimlar va buxgalteriya xodimlarining fikrlarini aniqlash uchun namunaviy savollar ro`yxati;
- maxsus blankalar va tekshiruv varaqalari; bloksxemalar va grafiklar;
- kamchiliklar ro`yxati, bayonnomalar yoki dalolatnomalar.

O`zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to`g`risida»gi qonunida ichki nazoratga taaluqli qandaydir maxsus talablar yo`q. shuning uchun auditor ichki nazorat tizimini baholashda ikkita omilga tayanadi:

1. Ichki nazoratning maqsadi korxona rahbariyati uchun ham, auditor uchun ham bir xil - buxgalteriya hisobotining ishonchliligi va ob`ektivligini ta`minlash;

2. Auditorlik hisobotining tahliliy qismida ichki nazorat holatini ekspertiza qilish natijalarini aks ettirish zarur.

Ichki nazorat tizimini baholashning asosiy maqsadi auditni rejalashtirish, shuningdek auditorlik amallarining turlarini, o`tkazish vaqtini va hajmini aniqlash uchun puxta zamin yaratib, ularni auditorlik tekshiruvining dasturida aks ettirishdan iborat. Faraz qilaylik, auditor tomonidan dastlabki auditorlik tekshiruvi dasturi tayyorlangan va u oldinda turgan ishlarning borishi to`g`risida ma`lum tasavvurga ega. Dastlabki dastur sifatida o`tgan yilgi auditorlik tekshiruvining dasturi olinib, mijoz-korxonadagi ichki nazorat tizimini dastlabki tahlil qilish va samarasizlik xavf-xatarini baholash natijalariga muvofiq tuzatishlar kiritiladi.

Auditorlik tekshiruvi dasturi moliyaviy hisobotdagi axborotlarning ishonchliligini tasdiqlashga qaratilgan amallar ro`yxatidan iborat. Har bir auditorlik amalining turi, o`tkazish vaqti va miqyosi aniqlanib, u moliyaviy hisobotning bir yoki bir necha ko`rsatkichlari bilan bevosita bog`liq. Auditorlik amallarining yettita asosiy turi mavjud: qayta sanash, kuzatish, tasdiqlash, og`zaki so`rov, hujjatlarni tekshirish, nusxa ko`chirish va tahlil qilish amallari. Auditorlik

amallarini o'tkazish vaqti turlicha bo'lishi mumkin: balans tuzgunga qadar yoki tuzilganidan so'ng. Bajariladigan amallar miqyosi ishlar hajmiga bog'liq bo'lib, ushbu amallarni safarbar qilish chog'ida bajarilishi mumkin.

Ichki nazorat tizimini baholashning navbatdagi maqsadi - bu uni takomillashtirish bo'yicha konstruktiv takliflar ishlab chiqishdir. Auditor ichki nazorat tizimini ishlab chiqishda faol ishtirok etib, o'z takliflarini mijozga taqdim etiladigan maxsus xatda bayon qiladi. Auditorlar ushbu takliflarni auditorlik tekshiruvining elementi sifatida rasman qabul qilib, ularni konsultatsiya xizmatlari qatoriga kiritmaydi. Berilgan takliflarga rioya qilish yoki qilmaslikni mijozning o'zi hal etadi. Takliflar bayon qilingan xat audit jarayoni yakunlanganidan so'ng yoziladi.

Xatda ichki nazorat tizimining muammolari bilan bog'liq faktlar bayon qilinib, auditor bular haqida mijoz-korxona boshqaruvini xabardor qilishi lozim. Chunki, bu muammolar ichki nazorat tizimining tarkibi va faoliyat ko'rsatishida sezilarli kamchiliklar mavjudligidan dalolat beradi va korxonaning moliyaviy axborotlarini ro'yxatga olish, qayta ishlash va moliyaviy hisobotda umumlashtirish layoqatiga salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin. Bunday kamchiliklar quyidagilarda namoyon bo'ladi:

- xizmat vazifalarining taqsimlanmaganligi;
- xo'jalik muomalalarining tekshirilmasligi va zarur nazoratning o'rnatilmaganligi;
- nazorat amallarining samarasizligi;
- nazoratdan qochish maqsadida mansabdor shaxslar tomonidan nazorat amallarining ataylab buzilishi;
- korxona rahbariyati yoki xodimlarining ataylab qilgan xatolari, masalan, buxgalteriya yozuvlarini qalbakilashtirish yoki almashtirish.

Xabardor qilish zarur bo'lgan faktlar bu ichki nazorat tizimining sezilarli kamchiliklaridir. Ular shu bilan tavsiflanadiki, ichki nazorat tizimi ayrim elementlarining tuzulmasi yoki faoliyat ko'rsatishi, tekshiriladigan moliyaviy hisobotlarda katta xatolar yoki axborotlarning buzib ko'rsatilishi yuzaga kelishi

mumkin va bu xatolar korxona xodimlari tomonidan o`zlarining kundalik vazifalarini bajarish chog`ida aniqlash ehtimolini pasaytirmaydi. Auditor negativ faktlarni maxsus izlashi lozim emas, ammo agar ularni aniqlasa, bu haqda rahbariyatga yozma yoki og`zaki bildirishi lozim.

«Buxgalteriya hisobi to`g`risida»gi qonunning 7-moddasiga muvofiq buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot, shuningdek ichki nazorat tizimini tashkil etish uchun xo`jalik yurituvchi sub`ektning rahbari javobgardir¹¹.

Auditor mijoz uchun samarali ichki nazorat tizimini ishlab chiqishga javobgar emas. Bunday tizimni yaratish korxonaning tashkiliy tuzilmasini, nazorat amallarini va hujjatlashtirishni ishlab chiqishni taqozo etadi. Auditorlik firmasi ishlab chiqadigan nazorat tizimi bu konsultatsion xizmatlar bo`lib, ularni firma o`zining auditorlik funksiyalariga kiritmaydi.

Ichki nazorat tizimi tuzulmasi uchta tarkibiy qismga bo`lingan:

1. Nazorat muhiti - korxonada ichki nazorat uchun qulay bo`lgan o`zaro xizmat munosabatlarini aniqlaydigan belgilar yig`indisidir;
2. Korxonadagi buxgalterlik hisobi tizimi - tegishli xo`jalik muomalalarini yozishga taalluqli hisob siyosati va amallardir;
3. Nazorat amallari - korxona xodimlari tomonidan bajariladigan maxsus tekshiruvlar¹².

Ushbu uchala tarkibiy qism o`zaro bog`liqlikda axborotlardagi jiddiy xatolarning oldini olish, aniqlash va tuzatishni ta`minlaydi.

Nazorat muhiti deganda xo`jalik yurituvchi sub`ekt rahbariyatining xabardorligi, ichki nazorat tizimini o`rnatish va qo`llab-quvvatlashga qaratilgan amaliy ishlari tushuniladi.

Nazorat muhitining ahvoli rahbarlarning ish uslubi, ularning dunyoqarashi, nazorat va xodimlar ustidan nazorat maqsadini tushuntirish tizimining samaradorligiga bog`liq.

Nazorat muhiti quyidagi elementlardan iborat:

¹¹ «Buxgalteriya hisobi to`g`risida»gi qonun 2016yil 13-aprel 7-moddasi

¹² 12-son auditorlik faoliyati milliy standarti "Auditorlik tekshiruvlari jarayonida buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash"

- siyosat va boshqaruv uslublari;
- korxonaning boshqaruv tuzulmasi;
- direktorlar kengashi, xususan uning auditorlik komiteti faoliyati;
- boshqaruv funksiyalari va mas'uliyatlarni taqsimlash uslublari;
- nazorat boshqaruv uslublari, shu jumladan ichki audit;
- kadrlar siyosati va amaliyot;
- tashqi ta'sirlar (banklar tekshiruvi, soliq nazorati)¹³.

Rahbarlar va menejerlarning nazoratga munosabati nazorat muhitiga eng katta ta'sir ko'rsatadi. Boshqaruvning yuqori pog'onasi xizmatchilarning nazoratga munosabatini belgilaydi. Yaxshi boshqaruv muhiti yuqori darajadagi ichki kommunikatsiya tizimini ta'minlaydigan, direktorlar Kengashi huzuridagi auditorlik inspeksiyasining samarali ishlashiga yordam beradigan, byudjetlar tizimi (biznes-reja yoki smeta) va ularning bajarilishi to'g'risidagi hisobotlardan foydalanadigan, ichki auditning samaradorligini ta'minlaydigan boshqaruv tizimi bilan tavsiflanadi. Keyinchalik, nazorat muhiti korxona xodimlarining kompetentligi, xizmat vazifalarining taqsimlanishi, aktivlar, hujjatlarni olish imkoni va hisob yozuvlarini vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish bilan aniqlanadi. Nazorat funksiyalarini amalga oshiruvchi xodimlar kompetentligi korxona ichki nazorat tizimining asosiy belgisi hisoblanadi. Korxonaning kadrlar bilan bog'liq muammolari ichki nazorat tizimiga salbiy ta'sir ko'rsatadi.

Agar buxgalterlar tez-tez almashtirib turilsa, bu hisob va nazorat funksiyalari yetarli tajribaga ega bo'lmagan va buning oqibatida ko'plab xatolarga yo'l qo'yadigan odamlar tomonidan bajarilishiga olib keladi.

Yangi rahbarlar va mansabdor shaxslar korxonadagi hisob tizimi bilan yetarli darajada tanish bo'lmashligi mumkin. Ayrim hollarda buxgalteriya xodimlari yuqori boshqaruv bo'g'ini tomonidan topshirilgan noqonuniy hisob amallarini bajarishni hohlamaganliklari uchun ham ishdan bo'shab ketadilar. Shuning uchun ham buxgalteriya xodimlarining tez-tez almashtirilib turishi noxush fakt deb baholanadi.

¹³Isroilov B.I. «AUDIT» fanidan ma'ruza matnlar to'plami 150-bet

Ichki nazorat tizimi samarali bo`lishi uchun funksional mas`uliyatlar yoki xizmat vazifalarining yetarli darajada taqsimlanishi juda muhimdir. Bu nazorat amallari samaradorligining muhim sharti hisoblanadi. Bular quyidagilar-dan iborat:

- xo`jalik muomalalarini amalga oshirishga ruxsat etish. Bu vazifani xo`jalik muomalalarini rasmiylashtirish huquqiga ega xodimlar bajaradilar. Ruxsat etish ma`lum turdagi muomalalar (masalan, barcha turdagi sotish) ga taalluqli, umumiy, yoki maxsus (masalan, muhim aktivni sotishga ruxsat etish) bo`lishi mumkin. xo`jalik muomalalarini ro`yxatga olish. Ko`pchilik korxonalarda xo`jalik muomalalarini yozish (hisob yuritish) va hisobot ishlari kompyuter yordamida bajariladi;

- xo`jalik faoliyatida korxona mablag`larining saqlanishini ta`minlash. Bunda korxonaga tegishli aktivlarga haqiqatda egalik qilish yoki ular ustidan nazorat o`rnatish nazarda tutiladi;

- schyotlarda aks ettirilgan summalarni va haqiqatda mavjud aktivlarni vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish. Bu yerda aktivlarni muntazam inventarizatsiya qilish va tafovutlar aniqlangan hollarda tegishli choralarni qo`llash tushuniladi.

Xizmat vazifalarining mos kelmasligi - bu shunday kombinatsiya bo`lib, unda xatoga yo`l qo`ygan yoki axborotni buzib ko`rsatgan xizmatchi o`zining oddiy faoliyati chog`ida bu faktlarni yashirishi mumkin. Vazifalar shunday taqsimlanishi kerakki, xizmatchilardan hech biri yuqorida sanab o`tilgan to`rtta funksiyaning ikki yoki undan ortig`ini bajarmasligi lozim. Birinchi va to`rtinchi funksiyalar boshqaruv, ikkinchi funksiya hisob, uchinchi esa saqlash funksiyasi hisoblanadi. Bu funksiyalarni turli shaxslar va bo`linmalar o`rtasida taqsimlash ikkita afzallikka ega.

1. Ishlarni muvofiqlashtirish (bitta xo`jalik muomala-sining turli jihatlarini ko`rib chiqish) hisobiga ataylab qilinmaydigan xatolarni aniqlash va to`g`rilash osonlashadi.

2. Axborotlarni buzib ko`rsatish qiyinroq bo`ladi, chunki bu ikki yoki undan ortiq ishchi shaxslarning til biriktirishini talab etadi.

Nazorat qilib turish nazorat muhitining muhim elementi hisoblanadi.

Korxonada hisob funksiyalari va nazorat amallarini korxona xodimlari va kompyuter tizimi bajarishi mumkin. Menejerlar tomonidan bu funksiyalar bajarilishi ustidan nazorat o`rnatilishini ta`minlash e`tiborga molik.

Lăcrămioara-Rodica Hurloiu, Elena Burteaa, Bianca-Florentina Predaa Ruminiya olimlarining fikriga ko`ra: “Boshqaruv nazorati ichki nazorat tizimi ostida jarayonlarni nazorat qilib boradi. Boshqaruv nazorati –bu boshqaruv jarayonida zarur bo`lgan axborotlarni, qarorlarni qabul qilish uchun yetarli ma`lumotlarni ishonchliligini va o`z vaqtidaligini ta`minlab beruvchi jarayon va siyosatdir¹⁴

Kreditlash bo`yicha menejerlar ishi ustidan nazoratni amalga oshiruvchi nazoratchi, masalan, debitorlar schyotlaridagi saldolarni nazorat schyoti ma`lumotlariga vaqti-vaqti bilan taqqoslab turishi mumkin. Bo`linmalar rahbarlari yoki nazoratchilari xizmatchilar tomonidan topilgan xatolarni tuzatishlari, shuningdek, korxonadagi hisob tizimiga taalluqli qarorlar qabul qilishi va ruxsat etishi mumkin. Nazorat o`rnatish boshqaruv nazoratining muhim vositasi va butun ichki nazorat tizimi faoliyat ko`rsatishining sharti hisoblanadi.

1.3 Ishlab chiqarish jarayonida ichki nazorat tizimini tashkil etish yo`nalishlari

Ichki nazorat tizimi auditorlik riskini hamda audit hajmini kamaytiradi. Audit dastlabki ishlaridan biri bo`lib ichki audit tizimini tekshirish davomida ichki nazorat tizimini baholash hamda korxona haqidagi birinchi xulosalarni chiqarib olib, korxona faoliyatida me`yoriy huquqiy hujjatlarning qo`llanilish darajasini belgilab oladi. Ichki nazorat tizimining samaradorligi uning ish hajmi faoliyat turidan kelib chiqadi. Yirik korxonalarda ichki nazorat tizimini baholash testlash jarayoni orqali amalga oshiriladi, chunki ularda vaqt yetmay qoladi.

Tayyor mahsulot ishlab chiqarish jarayonida ichki nazorat tizimi tekshiruv jarayonining eng muhim elementlaridan biri hisoblanadi. Tayyor mahsulotni kirim

¹⁴Lăcrămioara-Rodica Hurloiu,*, Elena Burteaa, Bianca-Florentina Predaa” Organizing Inspections Regarding Managerial Internal Control and Preventive Financial Control” 21st International Economic Conference 2014, IECS 2014, 16-17 May 2014, Sibiu, Romania 276 pages www.sciencedirect.com

qilish, tayyor mahsulot realizatsiyasi va boshqa chiqib ketishlarning hisobini to'g'riligi moliyaviy natijalarga bog'liq hisoblanadi. Korxonada tayyor mahsulotlar ishlab chiqarishda nazorat metodikasi umumiy tamoyillar o'zgarmagan holatda 3 bosqichdan iborat:

1. Korxonani va tekshiruv rejalashtirish
2. Dalillarni yig'ish
3. Tekshiruv natijalarini umumlashtirish va rasmiylashtirish.

Birinchi bosqichda korxona faoliyati, uning tarkibiy tuzilishi hamda tarmoq filiallari, sho'ba va sexlari o'rganib chiqiladi. Ikkinchi bosqichda esa har bir jarayon tekshirilib yetarli miqdorda dalillar to'planadi. Oxirgi bosqichda esa jami olingan natijalar umumlashtirilib ichki nazorat natijalari bo'yicha hisobot tayyorlanadi.

Shu bosqichlarni bosib o'tish orqali ichki nazorat tizimi ishlab chiqarish jarayonida nazorat olib boradi. Ishlab chiqarish jarayonida nazorat olib borish asosan xarajatlarni bo'linish nuqtasiga alohida e'tibor qaratsih lozim. Chunki asosiy xato va kamchiliklar shu nuqtada sodir bo'ladi. Agar korxona bir emas bir necha turdagi mahsulotlarni ishlab chiqarishda bir turdagi xom ashyodan bir vaqtda foydalansa, unda nazorat yanada mukammallashishiga olib keladi. Shu sababli ichki nazorat tizimini tashkil qilayotganda rahbar yoki mas'ul shaxs shularga alohida e'tibor qaratishi lozim.

Agar xarajatlarning javobgarlik nuqtasi bir emas bir nechta bo'lsa, har bir javobgarlik nuqtasi uchun alohida shaxsni moddiy javobgar qilib tayinlash, ulardan har kunlik materiallar xarajati bo'yicha hisobot talab qilib olishi lozim deb hisoblaymiz. Chunki hisobot ma'lumotlariga asosan mahsulotlarning tannarxini haqiqatga yaqin hisoblash mumkin bo'ladi. Bu esa o'z o'rnida mahsulot tannarxining sun'iy ravishda oshib ketishi, va uning omborda turib qolishini oldini oladi.

Ichki nazorat tizimini yanada samaradorligini oshirish maqsadida ishlab chiqarish jarayonini tekshirishning quyidagi rejasini taklif etamiz:

Ichki nazorat tizimida mahsulot ishlab chiqarish hisobini tekshirish rejasi¹⁵

Texnologiya	Jarayon
Ishlab chiqarilgan tayyor mahsulotning saqlanishi uchun mavjud imkoniyatlar	Ishlab chiqarish zahiralarining saqlanishiga javob beruvchi moddiy javobgar shaxslar mavjudligi; Ular bilan moddiy javobgarlik to'g'risida shartnomaning rasmiylashtirilganligi Mahsulotlarni saqlash joyining qorovul bilan ta'minlanganligi
Ishlab chiqarish zahiralarini inventarizatsiya o'tkazish tartibi, ularning inventarizatsiya natijalarining hisobda aks ettirilishi;	Inventarizatsiya hisobining natijalarini to'g'ri va to'liq aks ettirilishi Kamomadlar aniqlanganda ko'riladigan chora tadbirlarning belgilab qo'yilganligi
Ishlab chiqarish jarayoni bo'yicha nazorat	Mahsulotni to'liq qabul qilish hamda jo'natish bilan shug'ullanuvchini aniqlashtirish Ishlatilmaydigan chiqimlarni aniqlash va hisobdan chiqarishning to'g'riligini tekshirish
Tayyor mahsulotni svod, ombor va analitik hisobini yuritish	Tayyor mahsulotlarning ombor hisobini tashkil etish; Tayyor mahsulotlar bo'yicha vedemostlar harakati mavjudligini aniqlash; Tayyor mahsulotning analitik hisobi bo'yicha vedemostlarni yuritish
Hujjatlar aylanishiga e'tibor qaratish	Ishlab chiqarish hamda ombordan hujjatlarning buxgalteriya hisobiga berilishini o'rganish
Sintetik schyot ma'lumotlari bilan analitik schyot ma'lumotlarini solishtirish	Qilingan xarajatlarning o'z vaqtida, to'liq va to'g'ri rasmiylashtirilishi tekshirish

Tayyor mahsulot ishlab chiqarish jarayonida ichki nazorat tizimining asosiy xususiyati tekshiruv jarayoni tartibi va mundarijasi, hamda ularning bajarilishining yakunidir. Tekshiruv yakuni bo'yicha esa olingan natijalar batafsil ochib beriladi. Ichki nazorat tizimining ishlab chiqarish jarayonida yuqoridagi tartibda berilgan tekshiruv rejasiga asosan olib borilishi, har bir qism, tarmoq, bo'lim va javobgarlik nuqtalarining ham to'liq va aniq tarzda tekshirilishi va natijalarni faktga yaqinlashishini ta'minlab beradi.

Moliyaviy hisobotni tayyorlashdan oldingi ma'lumotlarni beruvchi dalillarni yig'ish dasturi quyidagi jadvalda keltirib o'tilgan:

¹⁵ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

Mahsulot ishlab chiqarishda ichki nazorat tizimini tekshirish dasturi¹⁶

Audit yo`nalishlari	Audit jarayonining maqsadi	Audit dalillarini yig`ish uchun o`tkasiladian audit jarayonlari
Tayyor mahsulotning haqiqatda mavjudligini tekshirish hisobot davriga tayyor mahsulotning hamda xaridorlarning buxgalteriya hisobida aks ettirilishini tekshirish	Mavjudligi, to`liqligi	Tayyor mahsulotni saqlash joyini inspektirovat. Tayyor mahsulot inventarizatsiyasiga e`tibor berish Inventarizatsiya natijalarining hisobda to`g`ri aks ettirilganligini tekshirish
Tekshirilayotgan shaxsga tayyor mahsulot (huquqiy jihatdan) tegishlilikini tekshirish	Huquq va majburiyat	Omborda saqlanayotgan tayyor mahsulotning korxonaga tegishlilikini tasdiqlovchi hujjatlarni tekshirish. Tayyor mahsulotga bo`lgan huquqini chegaralovchi shartnomalarni tekshirish
Tayyor mahsulotlarni kirim qilish real sotish va boshqa turdagi chiqib ketishlarining aks ettirilishini tekshirish	Vujudga kelishi, to`liqligi,	Tayyor mahsulotlarni kirib kelishi va chiqib ketish kanallarini joylashtirilganligi Dastlabki hujjatlarning mavjudligi va to`g`ri rasmiylashtirilganligini tekshirish Dastlabki hamda svod hujjatlarni ombor hisobidagi hamda buxgalteriya registrlaridagi yozuvlar bilan solishtirish
Moliyaviy hisobotda hamda buxgalteriya hisobida tayyor mahsulot bahosining to`g`ri aks ettirilganligini tekshirish	Baho qiymati	Hisobot davri mobaynida tayyor mahsulot bahosining to`g`riligini tekshirish Tayyor mahsulotning haqiqiy tannarxini to`g`ri hisoblanganligini tekshirish
Sintetik hisob ma`lumotlarini to`g`riligini va barcha ma`lumotlarning moliyaviy hisobotda mavjudligini tekshirish	Taqdim etish va ochib ko`rsatish	Moliyaviy hisobot shakllarida keltirilgan ma`lumotlar bilan bosh kitob, buxgalteriya registrari hamda sintetik va analitik hisob ma`lumotlarining mos kelishini tekshirish

Ichki nazorat tizimi qanchalik samarali ishlasa korxonaning ish samaradorligi ham shuncha yuqori bo`ladi. Ichki nazorat tizimi yo`nalishlarini belgilashda alohida alohida bo`linmalar hamda tizimlar belgilab olinadi. Yo`nalish ham ichki nazorat tizimida muhim rol o`ynaydi. Yo`nalishning xato tanlanishi tizim samaradorligini ham pasayishiga olib keladi. Ishlab chiqarishning boshlang`ich nuqtasi bu materiallar hisobining ham amaliy ham hujjat bo`yicha to`g`ri qabul qilinganligidadir. Chunki to`g`ri boshlansa, oxiri ham shunday yakun topadi. Ishlab chiqarishning boshida qilingan xato uning oxirini ham noaniq bo`lishiga olib keladi. Ichki nazorat tizimi shu nuqtadan boshlab rejalashtirilsa,

¹⁶ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

ishlab chiqarish bir tekis ketishiga asos bo`ladi. Bunda materiallarning kirimi-chiqimi bo`yicha moddiy javobgar shaxsni tanlashda ham alohida e`tibor berish lozim bo`ladi. Bunda moddiy javobgar shaxs material kirimi va chiqimi bo`yicha ma`lumotga ega bo`lishi hamda bu soha bo`yicha ish stajiga ega bo`lishi lozim. Chunki kadrlar qancha bilimli, salohiyatli hamda mas`uliyatli bo`lsa, ishning borishi ham a`lo darajada bo`ladi.

I bob bo'yicha xulosa

Birinchi bob bo'yicha xulosa qilib aytadigan bo'lsak, boshqaruv hisobi va ichki nazorat tizimiga bo'lgan talab ularning yanada ishlashga, yangilik yaratishga undamoqda. Boshqaruv hisobi bir so'z bilan aytganda ichlab chiqarish korxonalarinig tizgini desak xato bo'lmaydi. Boshqaruv hisobining samarali tashkil etilishi koroxnaning ertasini belgilab beradi, uning bugungi kundagi va ertangi kundagi holatini aniqlab beruvchi faktorlarni ishlab chiqadi. Shu sababli boshqaruv hisobi tushunchasi mohiyatini chuqurroq tushunish uni tashkil etilishi alohida mas'uliyat bilan yondoshish rahbar xodim va moddiy javobgar shaxslardan qattiq talab qilinadi. Bizga ma'lumki, boshqaruv hisobini tashkil qilish va uni yuritish bo'yicha normativ hujjat yoki qonunlar joriy etilmagan. Bu korxonaning rahbarining o'ziga yuklatilgan bo'lib, u o'zi korxona ichki normativ hujjati sifatida boshqaruv hisobi bo'yicha normativ hujjat ishlab chiqish va uni o'z korxonasida ijrosini nazorat qilishi mumkin. Bu bo'yicha rahbarga hech qanday to'siq mavjud emas. Faqatgina to'g'ri va aniq tashkil qilolsa bas. Xuddi shunday ichki nazorat tizimini tashkil qilishda ham rahbariyat mas'ul bo'lib, uning ham samarali tashkil etilishi mavjud imkoniyatlardan samarali va o'z vaqtida foydalanilishini kafolatlaydi.

II BOB. ISHLAB CHIQUARISH JARAYONIDA ICHKI NAZORAT TIZIMI SAMARADORLIGINI ANIQLASH TARTIBI VA USULLARI

2.1. Ishlab chiqarish xarajatlari va unda ichki nazorat o`rnatish tartibi

Ishlab chiqarish- xo`jalik yurituvchi sub`ektlarning asosiy suyanadigan jarayonidir. Bu jarayon korxonaning moliyaviy natijasiga, ya`ni foyda yoki zarar bilan chiqishiga ta`sir ko`rsatadi. Shu bilan bog`liq holda ishlab chiqarish jarayonini boshqarish zaruriyati yuzaga keladi.

Korxonalarning ishlab chiqarish turidan qat`iy nazar har bir xo`jalik yurituvchi sub`ektning asosiy iqtisodiy maqsadi asosiy faoliyatdan daomadni oshirish hisoblanadi, buning uchun korxona rentabel ishlashi shart. Korxona rentabelligi faqatgina mahsulot hajmini oshirish emas, balki ishlab chiqarilgan mahsulot realizatsiyasini oshirishdan iborat, shu bilan bir qatorda ishlab chiqarish xarajatlarini optimallashtirishdan, ya`ni ishlab chiqarishga sarlanadigan uchta asosiy xarajatlarni: mehnat, mehnat predmetlari va mehnat vositalariga sarflarni minimallashtirishdir. Korxonada ishlab chiqarish jarayoni material, mehnat haqi, moliyaviy resurslar oddiy va keng turdagi asosiy fondlar va aylanma mablag`larga, mahsulot ishlab chiqarish va realizatsiya qilish, o`z jamoasining ijtimoiy xarajatlarini o`z ichiga oladi. Eng katta ulush mahsulot ishlab chiqarish xarajatlariga to`g`ri keladi. Shu sababli jami ishlab chiqarish xarajatlari korxonaning tayyor bo`layotgan mahsulotini ko`rsatib beradi. Shuning uchun korxona qancha mahsulot ishlab chiqarish kerak, qanday bahoda ishlab chiqarish kerakligini, qancha ishchi kuchi talab qilishini aniqlab olishi lozim.

Mahsulot tannarxi korxona faoliyatini ko`rsatib beruvchi muhim ko`rsatkichlardan biri hisoblanadi. U orqali resurslardan qanday samarali foydalanganligini, yangi texnika texnologiya va texnologiy jarayonlar natijasini, korxonadagi mehnat taqsimotini qay darajadaligini, ishlab chiqarish va boshqaruv natijalarini ko`rsatib beradi. Odatda xarajatlar deganda iste`mol qilingan resurslar yoki tovarlar va xizmatlar uchun to`plash lozim bo`lgan pul tushuniladi. Boshqarish uchun menejerlarga shunchaki xarajatlar emas, balki biror narsaga

(mahsulotga, uning turkumiga, xizmatga) chiqimlar to'g'risidagi, ya'ni <xarajatlar hisobi ob'ektiga> chiqimlar to'g'risidagi axborot zarur.

Hozirgi global moliyaviy-iqtisodiy inqirozni bartaraf etishda muhim chora-tadbirlar qatoriga tannarxni pasaytirishning kiritilishidan xarajatlarning nafaqat xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo'jalik faoliyatida, balkim butun boshli mamlakat mamlakat hayotida asosiy ko'rsatkich ekanligini bilib olishimiz mumkin. Shunday ekan, xo'jalik yurituvchi subyekt rahbarlari (mulkdorlar, tadbirkorlar, aksiyadorlar) hamda ularning mehnat ahli bu ko'rsatkichga jiddiy yondashishlari va doimiy nazorat qilib borishlari zarur. Yuqorida ta'kidlaganimiz kabi xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy xo'jalik faoliyatining asosiy ko'rsatkichlaridan biri, moliyaviy hisobot elementi – bu xarajatdir. Har qanday korxona, tashkilot o'z faoliyatini tashkil qilish jarayonida turli xil sarflarni amalga oshiradi, masalan, qishloq xo'jaligida faoliyat yurituvchi fermer xo'jaligi qishloq xo'jaligi mahsulotini ishlab chiqarish uchun mehnat haqi xarajatlari (ijtimoiy sug'urta ajratmalari bilan), urug'lik va ko'chat materiallari, o'g'itlar, o'simlikni himoya qilish vositalari va shu kabi boshqa turli xarajatlarni amalga oshiradi.

Ishlab chiqarish qarorlarini qabul qilishda xarajatlarga e'tibor qaratish muhim rol o'ynaydi. Ishlab chiqarish xarajatlarini turli sabablarga ko'ra klassifikatsiya qilish mumkin. Buxgalteriya xarajatlar-bu moddiy xarajatlar miqdori bo'lib ishlab chiqarish faoliyatida vujudga keladi. Buxgalteriya xarajatlar haqiqiy xarajatlar hisoblanib o'z ichiga mol yetkazib beruvchilar bilan bog'liq ishlarni ham oladi.

1.Xarajatlarning yuzga kelishiga ko'ra - javobgarlik markaziga ko'ra (ishlab chiqarishga, sexlarga, uchastkalarga) va ishlab chiqarish xarakteriga ko'ra (asosiy, yordamchi ishlab chiqarish) xarajatlar.

Xarajatlar tarkibi va ularning vujudga kelishini nazorat qilishda nafaqat ishlab chiqarish jarayoniga sarflarga xarajatlar, balki qaysi maqsadda bu xarajatlar qilingan, xarajatlarni qaysi yo'nalishga ya'ni texnologik jarayonga bog'liqligiga qarab hisoblash lozim.

Xarajatlarni asosiy taribini o'rganib chiqqan holda ularni ikki turdagi xarajatlarga bo'lib o'rganish lozim deb hisobladik:



2.1-rasm. Ishlab chiqarishning buxgalteriya xarajatlari¹⁷

Asosiy ishlab chiqarish- bevosita mahsulot ishlab chiqarish jarayoni bilan bog'liq. Yordamchi ishlab chiqarish deganda to'g'ridan to'g'ri mahsulot ishlab chiqarish jarayoni bilan bog'liq bo'lmagan ishlab chiqarish tushuniladi. Bunda yordamchi ishlab chiqarish o'zining mahsuloti bilan asosiy ishlab chiqarishga xizmat ko'rsatadi.

2. Iqtisodiy elementiga ko'ra- xarajatlar elementli va kompleksli xarajatlarga bo'linadi. Elementli xarajatlar- bu tarkibida bir xil turdagi sarflarni olgan xarajatlardir. Masalan, jami ishchilarning ish haqi xarajatlari, sarflangan moddiy zahiralarning qiymati, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarning amortizatsiyasi va boshqalar. Bunday detallashtirish qimmatliklarni tayyorlash, shtatlar jadvalini tahlil qilish, tarif stavkalari va okladlarni korrektirovka qilish jarayonini rejalashtirishga imkon yaratib beradi. Ularning pul oqimidagi hajmi moliyaviy hisobotda o'z aksini topadi.

Kompleks xarajatalar bir nechta xarajatlar elementlaridan (umumishlab

¹⁷Pardayev A.X. ,Pardayev Z "Boshqaruv hisobi" Toshkent-2014 51-bet ma'lumotlariga asosan Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

chiqarish, umum xo`jalik, kelgusi davr xarajatlar) tarkib topadi. Bu xarajatlarni nazorat va tahlil qilish smeta va normativga asosan amalga oshiriladi.

3. Mahsulot tannarxiga qo`shilishiga ko`ra xarajat egri va to`g`ri xarajatlarga bo`linadi.

To`g`ri xarajatlar- mahsulot, ish, xizmatning aniq turiga tegishli bo`lgan xarajatlar (materiallar, ishchilarning ish haqi va boshqalar) dir.

Egri xarajatlar bir vaqtning o`zida bir nechta mahsulot turiga tegishli bo`lgan xarajatlar (elektr energiya, isitish, mashina va uskunalarning ishlari) dir.

Xarajatlarning bunday hisobi tannarx tarkibi va mahsulot turi bo`yicha tahlil qilish imkonini beradi. Mahsulot tannarxi tarkibiga to`g`ri xarajatlar elementiga ko`ra bo`linsa , egri xarajatlar kompleks moddalarga asosan bo`linadi.

Texnologik jarayonga ko`ra xarajatlarni ishlab chiqarishda asosiy va qo`shimchaga bo`lish mumkin (ishlab chiqarishga xizmat ko`rsatish, tashkilotni boshqarish). Tarkibiga ko`ra qo`shimcha xarajatlar umumishlab chiqarish xarajatlari va umumxo`jalik xarajatlariga bo`linadi.

4. Texnik-iqtisodiy aloqasi va ishlab chiqarish hajmiga bog`liqligiga ko`ra xarajatlarni o`zgaruvchan va doimiy xarajatlarga bo`lish mumkin. O`zgaruvchan xarajatlar mahsulotning bir birligi uchun normalanadi: mahsulot hajmi oshishi bilan bu xarajatlar ham o`sadi, kamayishi bilan kamayadi. Misol uchun, material xarajatlari, ishchilarning ish haqi xarajatlari va boshqalar. O`zgaruvchan xarajatlar mahsulot qiymatini xarakterlasa, qolgan xarajatlar korxona qiymatini xarakterlaydi. Bozorni korxonaning qiymati emas, balki mahsulotning qiymati qiziqtiradi.

Yarim doimiy xarajatlar– ishlab chiqarish hajmiga bog`liq bo`ladi, lekin unga mutanosib ravoshda o`zgarmaydi, ular bosqichma-bosqich ko`payadi, ya`ni ishlab chiqarish hajmining ma`lum darajasigacha doimiy bo`ladi, shundan so`ng hajmi o`zgarganda ko`payadi va yana ishlab chiqarishning ma`lumdarajasigacha o`zgarmaydi.

b) muqobil xarajatlar. Muqobil xarajatlar- bu foydalanilmagan imkoniyatlarga qilingan sarf xarajatlardir. Ular bir harakatni tanlash boshqa

harakatning vujudga kelishini istisno qiladigan paytdagi boy berilgan foydani bildiradi. Maslan, sport sumkalari ishlab chiqaradigan korxona chemodan tayyorlashga buyurtma oldi. Agar korxona bu buyurtmani qabul qilsa, sport tovarlarini sotadigan magazinlarning butun bir tarmog`I uchun odatdagi miqdorda sport sumkalari ishlab chiqarish uchun ishlab chiqarish imkoniyatlari (mashina va ish vaqti) yetishmaydi. Bu buyurtmani qabul qilishning muqobil xarajatlari sport sumkalarini ishlab chiqarish imkoniyati qolmagani sababli boy berilgan foydadir. Bu boy berilgan foydani sport sumkalarini sotishdan olinadigan potensial daromaddan ularni ishlab chiqarishga ketadigan xarajatlarni chiqarib tashlash yo`li bilan hisoblanishi mumkin. Muqobil xarajatlar har bir kishi qabul qilgan qarorida ham mavjud bo`ladi. Muqobil xarajatlarga talabani universitetda o`qitish uchun sarflangan xarajatlar ham ish haqiga qo`shiladi. Lekin talaba bu vaqtda ishlamagan va ish haqi hisoblanmagandir. Muqobil xarajatlar harakatning tanlash chog`ida harakatlarning boshqa variantlaridan voz kechish natijasida yo`qotilgan yoki qurbon qilingan potensial naf sifatida aniqlanadi. Xarajatlarni hisobga olish va rejalashtirish uchun xarajatlar kalkulyatsiya moddolari bo`yicha guruhlanadi. Bu umumiy mahsulot tannarxini topishga hamda baho qo`yishga yordam beradi. Tannarxni to`g`ri aniqlash uchun xarajatlarni joriy va keyingi davr xarajatlari to`g`ri taqsimlash lozim bo`ladi. Xarajatlarning umumiy klassifikatsiyasi sxemasi 2.2-rasmda ko`rsatib o`tilgan.

Xarajatlar		
Olinadigan foyda va zahiralar qiymatini baholash, tannarxni boshqarish: 1. kiruvchi va chiquvchi 2.to'g'ri va egri 3.asosiy va qo'shimcha 4.ishlab chiqarish va noishlabchiqarish 5 bir elementli va kompleksli	Qaror qabul qilish rejalashtirish va bashoratlash: 1. Doimiy va o'zgaruvchan 2. qabul qilinadigan va qabul qilinmaydigan 3. o'suvchi va oxirgi xarajatlar 4.rejalashtirilgan va rejalashtirilmagan xarajatlar	Nazorat va tartibga solish: 1. Tartibga solinadigan va tartibga solib bo'lmaydigan 2. Samarali va samarasiz xarajatlar 3. Nazorat qilinadigan va nazorat qilib bo'lmaydigan xarajatlar

2.2-rasm. Boshqaruv hisobida xarajatlar klassifikatsiyasi¹⁸

¹⁸ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

Yana bir qiziq ma`lumot sifatida K. Durining xarajatlarni taqsimoti bo`yicha taklifini keltirib o`tamiz. U ishlab chiqarish xarajatlarini 3 guruhga bo`ladi: ishlab chiqarilgan mahsulot (ish, xizmat) larni tannarxini aniqlash uchun, qaror qabul qilish va rejalashtirish uchun, ishlab chiqarish jarayonini tekshirish va nazorat qilish uchun xarajatlarning bu klassifikatsiyasi boshqaruv hisobiga ehtiyojni ko`rsatib beradi. Xarajatlarni taqsimlash prinsipiga asosan, ularni mahsulotlar bo`yicha taqsimoti jarayonini nazorat qilib turishning iloji yo`q. Chunki texnologik jarayonlar ko`p bo`lib, ularning har biri uchun alohida shaxs javobgar hisoblanadi. Shuning uchun eng katta mas`uliyat javobgarlik nuqtasiga javobgar bo`lgan shaxsga yuklatiladi. Javobgarlik markazi korxonaning bir uchastkasi hisoblanib, menejer unung ishi uchun individual javob beradi. Javobgarlik markazining 3 ta tipi mavjud:

1. Xarajatlar markazi, bu yerda menejer xarajatlarni taqsimoti bo`yicha javobgarlikni oladi.

2. Foyda markazi, bu yerda menejer sotishdan daromad va xarajatlar uchun javobgarlikni oladi.

3. Investitsiya markazi, bu yerda menejer nafaqat sotishdan daromad va xarajatlar uchun, balki investitsion qarorlarni qabul qilish va ularni rejalashtirish bo`yicha ham javobgarlikni ham oladi.

Shuning uchun ishlab chiqarish xarajatlari hisobini yuritishda yo`nalishiga, qanday maqsaddaligiga qarab hisobga olish lozim.

Ishlab chiqarish xarajatlarini nazorat qilishda korxonada yuzaga kelishi mumkin bo`lgan xarajatlar smetasini tuzib chiqish av uni rahbar tasdig`idan o`tkazib qo`yish xarajatlarni boshqarishni osonlashtiradi va qo`shimcha xarajatlarni yuzaga kelishini oldini oladi. Xarajatlarni nazorat qilishda xarajatlar markaziga alohida e`tibor qaratish lozim. Chunki aynan ishlab chiqarishda xarajatlar taqsimoti xarajatlar javobgarlik markazida yuzaga kelib, mahsulot tannarxining miqdoriy ko`rsatkichini belgilab beradi. Xarajatlarni nazorat qilishda bir turdagi xarajatlar bir kishiga yuklanib qolmasligini alohida e`tibor qaratsihg lozim. Ya`ni moddiy materiallarni ishlab chiqarish sexiga beruvchi moddiy

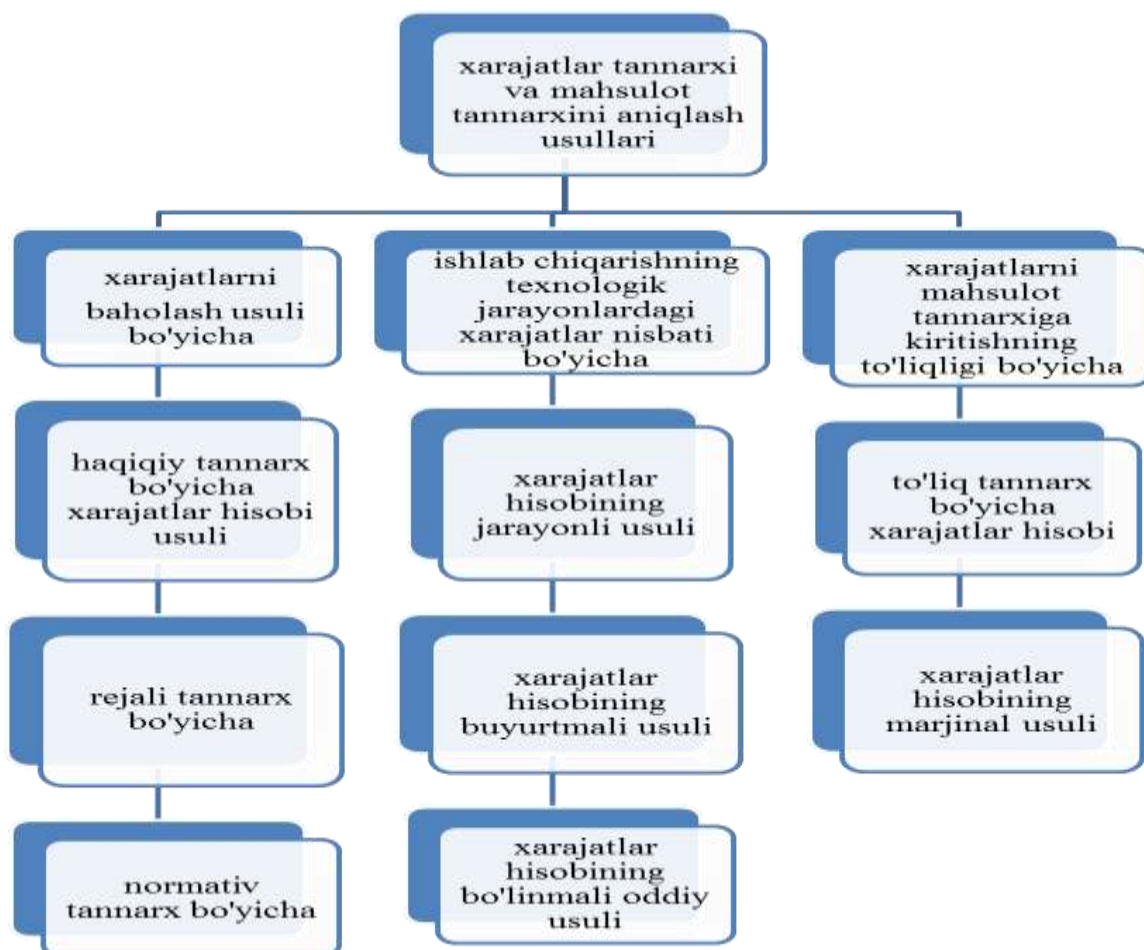
javobgar shaxs bilan qabul qilib oluvchi sex boshlig'I bitta shaxs bo'lib qolmasligi lozim. Yo'qsa materiallarning yo'qolishi, kamomad holatlari yuzaga kelib chiqadi.

2.2. Korxonalarda mahsulot tannarxini aniqlash va xarajatlar taqsimotini auditdan o'tkazish tartibi va usullari

Kalkulatsiya o'zida bir birlik mahsulot tannarxini hisoblash yo'lini aks ettiradi. Buxgalteriya elementlaridan biri hisoblanib, boshqa elementlari bilan bo'g'liq, ayniqsa schyotlar rejasi bilan bog'liqdir. Mahsulot tannarxini kalkulatsiya qilish korxona ma'muriyati uchun muhim ahamiyatga ega. U ichki rezervni, shu bilan bir qatorda kelgusida tannarx xarajatlarini tushirish yo'llarini ochib beradi. Kalkulatsiya qilishdan mahsulot tannarxini rejalashtirish va mahsulot narxini belgilash uchun foydalaniladi. Korxona ishlab chiqarish xarajatlari va mahsulot tannarxini hisoblashda bir nechta metodlarni qabul qiladi. Qaysi metoddan foydalanish mahsulot tannarxini kalkulatsiya qilish va uning hisobi, rejadagi holatiga qarab aniqlanadi. Ishlab chiqarish korxonalarida xarajatlar hisobi va mahsulotlar tannarxini aniqlash turli usullar bilan tashkil etilishi mumkin. Ularning barchasini birgalikda quyidagi belgilar bilan turkumlash mumkin. (2.3-rasm).

- Xarajatlarni baholash usuli bo'yicha;
- Ishlab chiqarishning texnologik jarayonlariga nisbatan xarajatlar salmog'i bo'yicha;
- Xarajatlarni mahsulot tannarxiga kiritishning to'liqligi bo'yicha.

Mahsulotlar tannarxini kalkultasiya qilish turini tanlashda ishlab chiqarilayotgan mahsulot turi va assortimentiga qarab tanlash lozim. Bir turdagi mahsulot turini ishlab chiqaruvchi ishlab chiqarish korxonalari oddiy usulda mahsulot tannarxini aniqlasa bo'ladi. Ammo ishlab chiqarilayotgan mahsulot assortimenti ko'p bo'ladigan bo'lsa unda boshqa to'g'ri kalkulatsiya tannarxini chiqarib beruvchi kalkultasiya usulidan foydalanish maqsadga muvfiq bo'ladi. Tayyor mahsulot tannarxini hisobga olishda tugallanmagan ishlab chiqarish miqdoriga ham et'ibor qaratish lozim, yo'qsa umumiy sarf qilingan xarajatlar miqdor tayyor mahsulot tannarxida o'tirib qolishi mumkin.

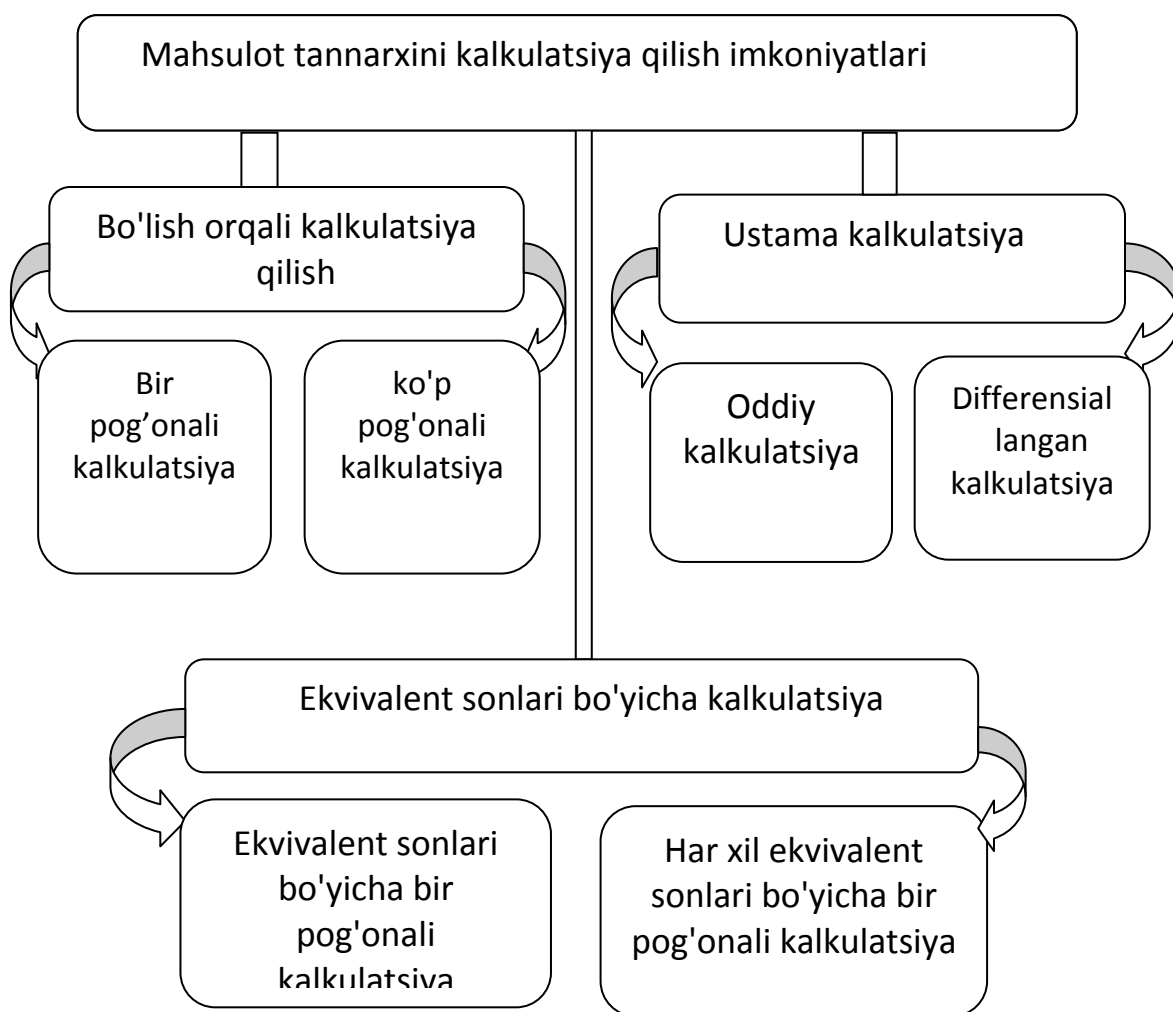


2.3-rasm. Xarajatlarni tannarxi va mahsulot tannarxini aniqlash usullari¹⁹

Mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilishda xarajatlarni taqsimoti katta ahamiyatga ega hisoblanadi. Xarajatlarning noto'g'ri taqsimoti mahsulotlar tannarxining noto'g'ri aniqlanishiga sabab bo'ladi. Bu xatolik asosan xarajatlarni taqsimoti bo'yicha aniq bir dastur yo'qligidan kelib chiqadi. Bizga ma'lumki, har bir yangi ishlab chiqarilayotgan mahsulot uchun tannarx kalkulyatsiyasi rahbar buyrug'i asosida tasdiqlanib qo'yiladi. Ushbu buyruqning mavjudligi hamda boshqaruv hisobini yuritish bo'yicha ham ichki normativ hujjatning belgilab olinishi xatoning darajasini ma'lum bir miqdorda kamaytirib beradi. Ishlab chiqarish xarajatlari hisobi va mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilish metodi-bu haqiqiy mahsulot tannarxini aks ettiradigan ishlab chiqarish xarajatlarni ko'rsatib berish va hujjatlashtirishni hammasi. Buni korxonaning o'zi mustaqil belgilaydi.

Mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilish imkoniyatlarini hisobga olgan holda quyidagi rasmda keltirib o'tamiz:

¹⁹ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan



2.4-rasm. Mahsulot tannarxini kalkulasiya qilish imkoniyatlari²⁰

Boshqaruv hisobida quyidagi to'rtta metod turi ajralib turadi:

1. Oddiy usul
2. Buyurtma usuli
3. Jarayonli usul
4. Normativ usul

Oddiy usul faqat bir turdagi mahsulot ishlab chiqaradigan korxonlarda qo'llaniladi (gidroelektrstansiyalar, ruda, neft, gaz ishlab chiqaradigan korxonalar). Ularda tugallangan ishlab chiqarish bilan yarim tayyor mahsulot yo`q. bu yerda barcha xarajatlar bir mahsulotga ya`ni tayyor bo`lgan mahsulotga olib boriladi.

Qayerda bir turdagi mahsulot ishlab chiqarilayotgan bo`lsa uning tannarxina har qanday metod bilan ham hisoblash juda oddiy va osondir. Ko`p oddiy usulda

²⁰ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qiluvchi korxonalar normativ usul bilan birgalikda olib boradi. Ishlab chiqarish xarajatlari doimiy nazoratda bo`lib, ularning rejadani farqlari o`rganib chiqilib sabablar aniqlanib, ular ustida ishlanadi. Buning hammasi mahsulot tannarxini minimallashtirish kerakli natijaga erishish uchun harakatdir.

Mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilish va xarajatlarni hisobining oddiy usulini 4 ta metodi mavjud.

Birinchi metodda barcha to`g`ri va egri xarajatlarni chiqarilgan mahsulot tannarxiga olib boriladi. Bir birlik mahsulot tannarxi barcha ishlab chiqarish xarajatlarni chiqarilgan mahsulotga bo`lganiga tengdir. Bunday ishlab chiqarishda mahsulotning asosiy qismi, bundan tashqari tugallanmagan ishlab chiqarish va yarim tayyor mahsulot mavjud bo`lmaydi.

Ikkinchi metod bu tugallanmagan ishlab chiqarish mavjud bo`lgan korxonalarda bo`ladi. Bu yerda ishlab chiqarish xarajatlari tayyor mahsulot va tugallanmagan ishlab chiqarish o`rtasida mutanosib tarzda taqsimlanadi. Tugallanmagan ishlab chiqarish inventar metodidan foydalanish orqali baholanadi.

Uchinchi metod bu korxonada bir necha xil turdagi mahsulot ishlab chiqarilganda qo`llaniladi: issiqlik va elektr energiya ishlab chiqaruvchi, neft va gaz qazib oluvchi, har xil turdagi baliq turlarini yetkazib beruvchilarda. Bunda xarajat umumiy ishlab chiqarishga xarajat qilinadi, mahsulot tannarxi kombinatsiyalashgan usulda kalkulyatsiya qilinadi. Masalan, elektr energiya, amortizatsiya, yer osti uskunalarni tashkirlarini remont qilish xarajatlari neft va gaz olish vaqtida, qolgan xarajatlarni esa neft va gazning yalpi qazib olinishi yoki bahosiga nisbatan proporsional taqsimlanadi.

To`rtinchi metod hisob xarajatlari jarayonli amalga oshirilayotgan korxonalarda qo`llaniladi. Bu metod kimyoviy ishlab chiqarishda, qurilish mollari ishlab chiqaruvchi korxonalarda qo`llaniladi. Bu korxonalarda mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilishning ham jarayonli ham oddiy usul qo`llaniladi.

Mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilishning buyurtmali usulidan ta`mirlash korxonalariga va eksperimental sexlarga mayda xomashyo va alohida ishlab

chiqarish bilan shug'ullanadigan korxonalar asosan foydalanadi. Barcha to'g'ri xarajatlar o'rnatilgan nomenklaturasi qoidalari bo'yicha alohida buyurtmalarda hisobga olinadi. Buyurtmalar bir turdagi mahsulotga yoki bir necha turdagi mahsulotga ochiladi. Buyurtmalarning ochilishiga buyurtmachilarning u yoki bu turdagi mahsulotlarni ishlab chiqarishga tuzgan shartnomalari hisoblanadi. Buyurtmalar korxonaning rejali ishlab chiqarish bo'limida alohida blankalarda ochiladi, keyin buyurtmalarni bajaruvchi-sexarga va buxgalteriyaga topshiriladi. Har bir buyurtma kodlanadi va bu kod ularga qilingan xarajatlar kartochkasiga yozib boriladi. Buyurtmaning tannarxi uning tayyorlanishiga ketgan xarajatlar yig'indisidan iborat bo'ladi.

Haqiqiy tannarx buyurtma tugashi bilan aniqlanadi, ungacha tugallanmagan ishlab chiqarish bo'lib turaveradi. Buyurtmali usulining kamchiligi qiyin tayyorlanadigan, takrorlanmaydigan va kamdan kam takrorlanadigan buyurtmalarni tayyorlashda metrial, mehnat va boshqa xarajatlarni normativini belgilashning qiyinligidir. Bu kamchilikni bartaraf qilish uchun katta hajmdagi uzun ishlab chiqarish siklini talab qiladigan mahsulotlarni tarkibiy jihatini elemntlarga bo'lgan holda maydalab o'rganib chiqish kerak bo'ladi. Kichik korxonalar bir oyda ishlab chiqarilishi kerak bo'lgan mahsulotlarga buyurtmalarni o'z ichiga oladi. Hisobda barcha tugun va detallarni bir mahsulot yoki bir necha mahsulot uchun buyurtmalarga taqsimlab olish lozim.

Birinchisida faqatgina buyurtmali usul qo'llanilsa, ikkinchisida- normativ usuldan foydalaniladi.

Mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilishning jarayonli usulini kata hajmda mahsulot ishlab chiqaradigan korxonalar qo'llaydi. Jarayonli usulda mahsulot ishlab chiqarish bir necha jarayondan o'tgandan so'ng tayyor bo'ladi. Bunda har bir jarayon tugagandan so'ng mahsulotga tegishli tannarx aniqlanadi. Bu xom-ashyodan kompleks foydalanadigan metallurgiya, ximiya, neftni qaytaishlash va boshqa korxonalarda qo'llaniladi. Bu usulda har bir ishlab chiqarish jarayoni tugagandan so'ng yarim tayyor mahsulot chiqadi, oxirgi jarayondan so'ng esa tayyor mahsulot chiqadi. Jarayonli usulda ishlab chiqarish uskunalaridan

foydalanish, ishlab chiqarish jarayonidagi uzilishlar, yarim tayyor mahsulotning xarakteri kabi o`ziga xos xususiyatlari mavjud. Shuning uchun tashkilot jarayon bo`yicha xarajatlarni hisobi va rejasini, yarim tayyor mahsulotlarning tannarxini, tugallanmagan ishlab chiqarishni baholash va hisobini, o`z iste`moli uchun ishlab chiqarilgan yarim tayyor va tayyor mahsulotlar bahosini hisobga olishi lozim. Jarayonli usulda ishlab chiqarish xarajatlari kartochkalarda yoki qaydnomalarda hisobga olib boriladi.

Mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilishning oddiy, buyurtmali va jarayonli usullarining kamchiligi haqiqiy tannarx xarajatlari jarayon oxirida aniqlanadi.

Mahsulotning haqiqiy tannarxi normativ tannarxi bilan taqqoslanib boriladi. Qanday usulda mahsulot tannarxi kalkulyatsiya qilinishidan qat`iy nazar normativ metod qo`llaniladi.

Normativ metodning asosiy xususiyatlari:

- a) Har bir turdagi mahsulot bo`yicha sarflanadigan materiallar, vaqt uchun normativlar belgilanadi;
- b) Har bir ishlab chiqarish bo`yicha ma`muriyat xarajatlari normativlashtiriladi;
- c) Ishlab chiqarish jarayonida kerak bo`ladigan materiallar zahirasi bo`yicha normativlar belgilanadi;
- d) Birlamchi hujjatlarda ishlab chiqarishning to`g`ri xarajatlari normativlarda aks etiriladi va boshqalar.

Normativlarni hisoblash va belgilash bo`yicha rejalashtirish bo`limi shug`ullanadi. Normativlashtirish o`tgan yilgi ma`lumotlarga asosan amalga oshiriladi.

Mahsulot tannarxini aniqlash 7-sonli “Tovar-moddiy zahiralar” buxgalteriya hisobi miliy standartiga asosan amalga oshiriladi.

Yana bir boshqaruv hisobidagi xarajatlar taqsimotining asosiy xususiyatlaridan biri ishlab chiqarishga sarflangan xarajatlarni tayyor mahsulot, davr oxiriga tugallanmagan ishlab chiqarish o`rtasidagi taqsimot hisoblanadi. Bu taqsimot jarayonida qanday usul bo`lishidan qat`iy nazar materiallarning qaysi

usulda hisoblanishi kata ahamiyat kasb etadi.

Ishlab chiqarish jarayonida mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilishning xorij tajribasini ko'rib chiqamiz. Xorijiy mamalatlarda buxgalteriya hisobini yuritishning zamonaviy sharoitida strategik va taktik xarakterdagi boshqaruv qarorlarini qabul qilish jarayoni korxonaning xarajatlari va moliyaviy natijalari haqidagi axborotga tayanadi. Bu vazifani bajarishda "Standart-kost" hisob tizimi korxona xarajatlarini boshqarishda samarali qurollardan biri hisoblanadi. Uning asosida belgilangan normalar doirasida hamda ulardan og'ishishlar bo'yicha hisob yuritish va nazorat qilish tamoyillari yotadi.

Direkt-kosting tizimi o'zgaruvchan xarajatlarni kalkulyatsiya qilib, buyuk depressiya vaqtida AQSH da vujudga kelgan. Direct-kosting tizimi tez-tez boshqaruv hisobida asosiy mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilish usuli sifatida qo'llaniladi. Ba'zi bir xorij adabiyotlarida direct-costing boshqa nomlar ostida ham uchraydi. Misol uchun: "Marjinal costing", "Veribl-kosting" va boshqalar. Direct costingning yuzga kelishiga sabab 1928-yilda mahsulotlar qoldig'i tannarxi baholanganda jami xarajatlar olinganligi bo'lgan. Depressiya davrida juda ham ko'p sotilmagan tovar qolg'irlari qolib ketganligi uchun, doimiy xarajatlar har bir hisobot davri bo'yicha taqsimlanib qoplanilgan va foydaga erishilgan. O'sha davrda o'zgaruvchan xarajatlarni qoplash asosiy hisoblanib, doimiy xarajatlar ahamiyatsiz hisoblangan. Direct-costing tizimini 1936-yilda amerikalik olim D. Xarrisom kiritgan.

Ch.T.Xorngren va DJ.Fosterlar direct-kosting terminini omadsiz deb hisoblashgan, ularning fikricha to'g'ri tovar zahiralar va mehnat xarajatlaridan tashqari o'zgaruvchan umumiy ishlab chiqarish xarajatlarini ham oladi, shu sababli ular "Veribl-kosting" termini ishlatishni taklif qilishgan²¹.

"Standart-kost" tizimi, - G. Emersonning fikricha, hisobning haqiqiy maqsadi ehtiyotkorliklar asosida korxona xo'jalik faoliyatining maqbul yo'lini toppish uchun kerak. Uning vazifasi normalardan barcha og'ishishlarni qayd

²¹Хорнгрен Ч.Т.,Фостер Дж. Бухгалтерский учёт : управленческий аспект/Пер.с англ.; под ред. Я.В.Соловья. М.:Финансы I статистика, 2008, 50-бет

etishdan iborat. Hisob kelajakka qaratilgan bo'lishi kerak, zero oldindan ko'rish – bu ogohlantirish demakdir²².

Mahsulot tannarxini kalkulasiya qilishda direct-kosting metodini qo'llashning xususiyati xarajatlarni to'g'ri va egri, o'zgaruvchan va doimiy xarajatlarga bo'lib olishdan iborat.

Xarajatlarni doimiy va o'zgaruvchan xarajatlarga bo'lishda quyidagi metodlardan biridan foydalaniladi:

- Yuqori va quyi nuqtalar metodi
- Korrelatsiya metodi
- Eng kichik kvadratlar metodi
- Texnologik normalashtirish metodi
- Hisob tahlili metodi

O'zgaruvchan xarajatlar mahsulotning u yoki bu turiga borsa, doimiy xarajatlar moliyaviy natijaga boradi.

Direct-kosting tizimida to'g'ri xarajatlar tayyor mahsulot tanarxiga borsa, egri xarajatlar alohida shcyotda yig'ilib hosil bo'lgan hisobot davri moliyaviy natijasiga boradi. Agar sotishdan tushgan tushum summasidan o'zgaruvchan xarajatlarni chegirsak shu mahsulot turi bo'yicha foydaga erishamiz. Barcha mahsulot turi bo'yicha foydaga jami doimiy xarajatlar qo'llanganda erishiladi. Bu metodning qiyinlik tomoni aniq xarajatlarning bo'linishida yuzaga keladi, ya'ni bir holatda o'zgaruvchan bo'lgan xarajatlar, boshqa holatda doimiy xarajatlar bo'lishi mumkin. Analitik hisobni amalga oshirish uchun alohida o'zgaruvchan va doimiy xarajatlar hisobini marjinal daromad schyoti bilan birga yuritishi lozim.

Direkt costing metodida tannarxni aniqlash quyidagi elementlardan iborat bo'ladi²³:

1. Xarajat turlari bo'yicha hisobi
2. Xarajatlarni vujudga kelish joyi bo'yicha hisobi
3. Xarajatlarni mahsulot birligi bo'yicha hisobi

²² Каверина О.Д. Управленческий Учет 3-е изд., пер. и доп. Учебник и практикум для 2015 СПО 159с

²³ Straff-glatt-schoen.com/HYaluronik

4. Xarajatlarning tegishliligiga bo'yicha natijalar hisobi
5. Davr natijalari hisobi

Yuqoridagi elementlar qaysi metoddan foydalanishdan qat'iy nazar qo'llaniladi.

Direkt-kosting:

- Qaror qabul qilish uchun foydali axborot bilan ta'minlaydi.

Xarajatlarni o'zgaruvchan va doimiy xarajatlarga ajratish ishlab chiqarish yoki komponentlarni xarid qilishga doir qarorlar qabul qilish uchun, mahsulot turlarini aniqlash uchun axborot olish imkonini beradi. Bundan tashqari direct-kosting tizimi ma'lumotlari orqali tezkor qaror qabul qilish imkonini beradi va bu oz`navbatida mahsulot narxini tushirish imkonini beradi.

- foydani zahiralar o'zgarishi ta'siridan holi qiladi.

Direkt-kostingdan foydalanilganda foyda mahsulotni sotish hajmiga bog'liq bo'ladi, abzorshen-kostingdan foydalanilganda foydaga sotilgan mahsulot hajmi ham, ishlab chiqarish hajmi ta'sir qiladi. Shu sababli direct-kosting zahiralar bilan nayrang qilishga yo'l qo'ymaydi va menejerlar ishini baholashga juda mos keladi.

Standart-kost hisob tizimi bo'yicha foyda quyidagi tartibda aniqlanadi:

1. Mahsulot sotishdan olingan yalpi daromad;
2. Mahsulotning standart tannarxi;
3. Yalpi foyda (1q-2q)
4. Standartlardan og'ishishlar;
5. Foyda (3q-4q)

Bu metodning kamchiligi sifatida doimiy xarajatlar hisobini yuritishning qiyinligini aytishimiz mumkin. Shu sababli ko'pchilik kompaniyalar bu usuldan foydalanishni maqsadga muvofiq deb hisoblashmaydi.

Abzorshen costing tizimida mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilishda ishlab chiqarish to'g'ri xarajatlari hamda egri xarajatlari ham kiradi. Bunda xarajatlarni tayyor mahsulot va tugallanmagan ishlab chiqarish o'rtasida taqsimlash talab qilinadi. bu metod mahsulotlarning har bir turi bo'yicha to'liq tannarxni vujudga

keltiradi ya'ni sotilgan tayyor mahsulot va ombordagi mahsulot qoldig'i bilan birga direkt kostingdan farqli bu metodda doimiy va o'zgaruvchan xarajatlar sotilgan mahsulot va ombordagi qoldiq mahsulot o'rtasida taqsimlanadi. Egri xarajatlar direct costing kabi moliyaviy natijaga olib boriladi.

Abzorpshen-kosting:

- doimiy ishlab chiqarish xarajatlariga yetarli e'tibor beradi.

Xalqaro moliyaviy hisobot standarti (XMIS) doimiy ishlab chiqarish xarajatlarini zahiralar qiymatiga qo'shishni talab qiladi. Tashqi maqsadlar uchun abzorpshen-kostingdan foydalanish moliyaviy ko'rsatkichlarni o'z hisobotlarini XMIS bo'yicha tuzadigan boshqa kompaniyalarning ko'rsatkichlari bilan taqqoslash imkonini beradi.

- *hisobotda haddan ortiq zararlar va foydani aks ettirishdan qochish imkonini beradi.*

Mavsumiy biznesda zahiralarini ko'paytirish davrida direct-kostingdan foydalanilganda doimiy ishlab chiqarish xarajatlari davr xarajatlariga qo'shiladi. Shu sababli zahiralarini ko'paytirish davrida kata zarar qayd etiladi, tovarlarni sotish davrida katta foyda qayd etiladi.

Abzorpshen-kostingdan foydalanilganda zararlar va foyda ancha barobarlashadi.

- Mahsulotning alohida turi bo'yicha tannarx va rentabellikni hisoblash imkoniyati mavjudligi;
- Sotilgan tayyor mahsulot, ombordagi qoldiq mahsulot hamda tugallanmagan ishlab chiqarish bo'yicha to'liq tannarx hisoblash imkoniyati;
- Bir birlik mahsulot uchun to'liq narxni shakllanish imkoniyati;

Bu metodning kamchiliklari quyidagilardan iboratdir:

- Murakkab strukturali korxonalarda va ko'p assortimentli mahsulotga ega korxonalarda egri xarajatlarni taqsimlash bazasini aniqlashdagi noaniqliklar;
- Har xil ishlab chiqarishdagi bir xil tovarlarga to'liq tannarx hisoblash, ammo tannarxning sifatli tahlilini o'tkazish imkoniyatini yo'qligi, ayniqsa

mahsulot turi bo'yicha doimiy xarajatlar ulushini aniqlay olmaslik;

- Alohida mahsulot turi bo'yicha doimiy xarajatlarni vujudga kelishini aniqlash imkoniyatining yo'qligi;

Foydaning vujudga kelishi ikki usul bo'yicha ham quyidagi rasmda keltirib o'tilgan:

2.1-jadval.

Foydaning aniqlashda abzoprshen-kosting va direct costingning solishtirma holati²⁴

AC	DC
Realizatsiyadan tushum -To'g'ri ishlab chiqarish xarajatlari: Asosiy materiallar Asosiy ish haqi -Umumishlab chiqarish xarajatlari (egri) =yalpi foyda -umumxo'jalik xarajatlari (sotish va ma'muriy xarajatlari) =operatsion foyda	Realizatsiyadan tushum -to'g'ri va egri o'zgaruvchan xarajatlar =marginal daromad -doimiy xarajatlari =yalpi foyda -doimiy egri xarajatlari =operatsion foyda

E'tibor qaratadigan bo'lsak, abzorpshen-kostingda mahsulot tannarxi yuqori bo'ladi, ammo operatsion foyda ikkala usulda ham bir xil chiqadi.

Moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilar amalda auditorlik tashkilotlariga mijoz korxona faoliyatini o'rganishlari hamda baholashlarini auditorlik hisobotida va auditorlik xulosalari aks ettirishlariga buyurtma berar ekanlar, bunda ularni, eng avvalo, mijoz korxonada yo'lga qo'yilgan buxgalteriya hisobi tizimining holati qiziqtiradi.

²⁴www.riskovik.com

2.2-jadval

Mahsulot tannarxi kalkulyatsiyasi solishtirma jadvali (PULP AND PAPER MCHJ ma'lumotlari asosida)²⁵

	Bir bir uchun xarajatlar, so'm
Sotish bahosi	2400
To'g'ri material xarajatlari	800
To'g'ri mehnat xarajatlari	500
Ishlab chiqarish ustama xarajatlar-o'zgaruvchan qismi	300
Ishlab chiqarish ustama xarajatlari-doimiy qismi	220000
Noishlab chiqarish xarajatlari-o'zgaruvchan qismi	200
Noishlab chiqarish xarajatlari-doimiy qismi	125000
Ishlab chiqarish hajmi,dona	1000
Sotish hajmi, dona	800

Yuqoridagi ma'lumotlar asosida mahsulot tannarxini kalkulyatsiya qilish, davr oxiriga qoldiqni aniqlash, sotilgan mahsulot tannarxini aniqlash lozim.

2.3-jadval

Direct-kosting va abzorshen costingda mahsulot tannarxini solishtirmasi (PULP AND PAPER MCHJ ma'lumotlari asosida)²⁶

	To'liq xarajatlar hisobi	O'zgaruvchan xarajatlar hisobi
to'g'ri material xarajatlari	800	800
To'g'ri mehnat xarajatlari	500	500
To'g'ri ishlab chiqarish ustama xarajatlari	300	300
Doimiy ishlab chiqarish ustama xarajatlari	220 (220000so'm/1000 dona)	-
Mahsulot biriligining tannarxi	1820	1600
Ishlab chiqarilgan mahsulotning tannarxi	1820000 (1000 dona*1820 so'm)	1 600 000 (100 dona*1600 so'm)
Tayyor mahsulotning davr oxiriga qoldig'i	364000 (200 dona*1820 som)	320 000 (200 dona*1600 so;m)
Sotilgan mahsulotning tannarxi	1 456 000 (800 dona*1820 so'm)	1280000 800 dona*1600 so'm)

Jadval ma'lumotlaridan ko'rinib turibdiki, mahsulot tannarxi direkt costing tizimida abzorshen-kosting hisob tizimidan pastroq, bu mahsulot sotishdan ko'riladigan yalpi foydani oshiradi. Bu esa o'z navbatida ichki bozorga krishda qo'l keladi. O'zbekiston amaliyotiga nazar soladigan bo'lsak, aksariyat ishlab chiqaruvchi korxonalar ichki bozorga kirishda mahsulotni tannarxda yoki shunga yaqinroq arzon narxlarda sotish bilan o'z o'rnini egallay boshlaydi.

²⁵ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

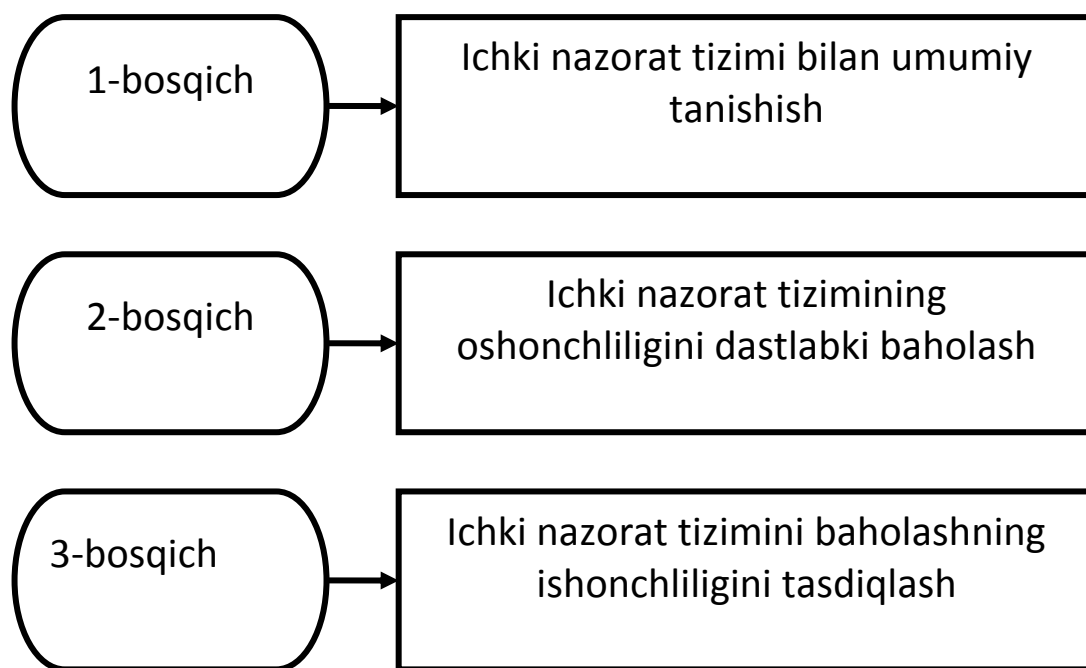
²⁶ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

Shu sababli birlamchi holatda ham keyingi holatda ham direct costing hisob tizimida tannarx hisobini yuritish o'zbekiston sharoitida o'zini oqlaydi degan fikrdamiz.

2.3. Ishlab chiqarish jarayonida ichki nazorat tizimining samaradorligini baholash

Auditorlik tekshiruvi jarayonida auditorlar tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektda qo'llanilayotgan buxgalteriya hisobi tizimini tekshirishlari va bunda rejalashtirilayotgan auditorlik amallarining mohiyati, hajmi va vaqtinchalik xarajatlarini aniqlashga asos bo'ladigan nazorat vositalarini o'rganishlari va baholashlari lozim. Moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilar amalda auditorlik tashkilotlariga mijoz korxona faoliyatini o'rganishlari hamda baholashlarini auditorlik hisobotida va auditorlik xulosalari aks ettirishlariga buyurtma berar ekanlar, bunda ularni, eng avvalo, mijoz korxonada yo'lga qo'yilgan buxgalteriya hisobi tizimining holati qiziqtiradi. Buxgalteriya hisobi o'z oldiga qo'yilgan vazifalarni bajarishida o'z imkoniyatlaridan to'liq foydalana olishi va qay darajada bajarayotganligi moliyaviy hisobot foydalanuvchilari uchun boshqaruvga oid qarorlarni qabul qilishida muhim ahamiyat kasb etadi. Auditor auditorlik tekshiruvi jarayonida buxgalteriya hisobi tizimi tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning xo'jalik faoliyatini haqqoniy aks ettirishi to'g'risida etarli darajada ishonchga ega bo'lishi lozim. Agar auditor tegishli nazorat vositasi mavjudligiga va uning samarali ishlashiga ishonch hosil qilsa, auditorlik amallarini chuqurlashmagan tarzda o'tkazish imkoniyatiga ega bo'ladi. Ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash auditorlik tekshiruvi davomida auditorlik tashkiloti tomonidan hujjatlarda rasmiylashtirilishi kerak. Auditor korxonada mavjud ichki nazorat tizimiga baho berish uchun, avvalo, ushbu tizimning holati bilan umumiy tanishib chiqishi lozim. Ichki nazorat tizimi bilan umumiy tanishish paytida korxonaning tarkibiy tuzilishi, shu'ba korxona yoki bo'linmalarining mavjudligi, mulkchilik shakli, faoliyat turi kabi jihatlarni o'rganishi lozim. Umuman olganda

auditor tomonidan ichki nazorat tizimini baholash quyidagi uchta bosqichdan iborat bo'lishi lozim:



2.7-rasm. Ichki nazorat tizimini baholash bosqichlari²⁷

Auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ektning ichki nazorat tizimini umumiy o'rganish natijalari bo'yicha ichki nazorat tizimiga tayanishi mumkinligi to'g'risida qaror qabul qilsa, bu holda u ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholashni amalga oshiradi.

Auditorlik tashkiloti ichki nazorat tizimi holatini aniqlash natijalari bo'yicha ushbu tizimning ishonchliligini tasdiqlashi lozim. Ichki nazorat tizimini baholashning ishonchliligini tasdiqlashda auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyati milliy standartlari talablaridan kelib chiqqan holda o'z tashkiloti tomonidan ishlab chiqilgan usullar yordamida uning ishonchliligini tasdiqlaydi.

Shuni ta'kidlash joizki, auditor tomonidan ichki nazorat tizimini baholash nafaqat uchta bosqichdan, balki bir nechta bosqichdan ham iborat bo'lishi lozim. Bu tekshirilayotgan korxonaning ko'lami, tarmoq xususiyati va boshqalarga bog'liq. Quyida ichki nazorat tizimini baholashning 5 ta bosqichini keltirib o'tamiz:

²⁷ 12-son auditorlik faoliyati milliy standarti "Auditorlik tekshiruvlari jarayonida buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash"

1. Korxona faoliyatiga ichki nazorat tizim holati ta`sirini baholash;
2. Ichki nazorat tizimining korxona ishlab chiqarish, moliya va xo`jalik faoliyatidagi muammolarni hal qilish imkoniyatini baholash;
3. Nazoratning muhim tomonlarini aniqlash;
4. Ichki nazorat tizimining korxona faoliyatiga salbiy ta`sir etuvchi unsurlari va omillarini aniqlash;
5. Ichki nazorat tizimini tartibga solish va qayta tashkil qilish bo`yicha chora-tadbirlar ishlab chiqish.

Ichki nazorat tizimi borasida quyidagi kamchiliklar ko`p kuzatiladi;

- me`yoriy-huquqiy hujjatlar talablari buzilganida korxona tomonidan ularni bartaraf etish bo`yicha chora-tadbirlarning o`z vaqtida qabul qilinmasligi;
- mansabdor shaxslarning o`z lavozim darajasidagi huquqiy majburiyatlarini bilmasligi;
- ichki nazoratning alohida ob`ektlarini tekshirishni tashkil qilishda yuzaki qarash;
- faoliyatni tartibga soluvchi ichki hujjatlarning kam ishlab chiqilganligi va kam qo`llanilishi.

Umuman olganda samarali tashkil qilingan ichki nazorat tizimi:

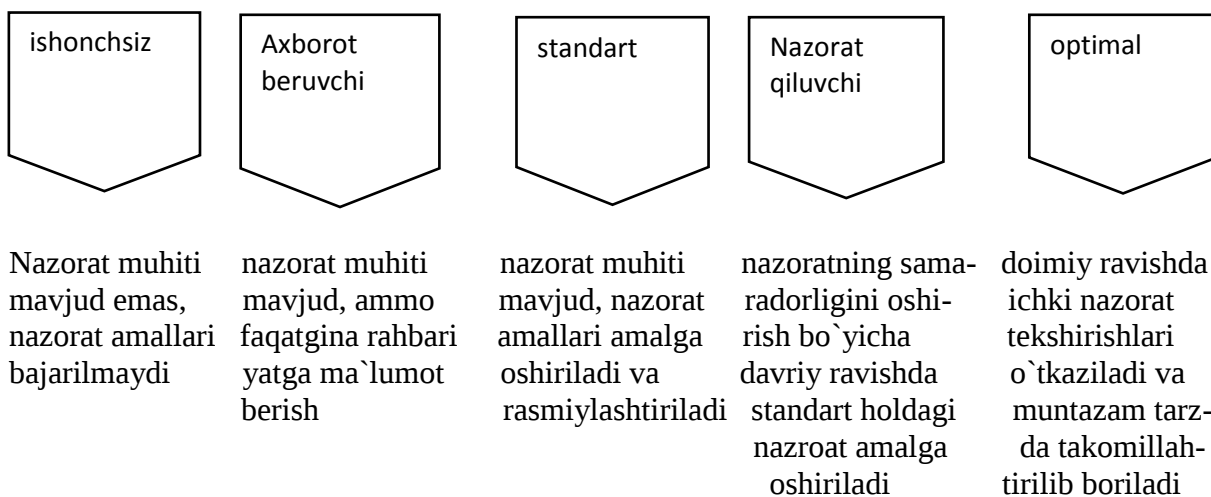
- raqobat sharoitida korxonaning barqaror rivojlanishini ta`minlaydi;
- korxonadagi mavjud resurslarni saqlab, undan samarali foydalanishni yo`lga qo`yadi;
- boshqaruv jarayonida moliyaviy, tadbirkorlik va ichki xo`jalik tavakkalchiligini aniqlaydi va uni minimallashtirishga xizmat qiladi;
- korxonaning boshqaruvi va uning tarkibiy bo`linmalari o`rtasida axborot ta`minoti tizimining maqbul ishlashini ta`minlaydi.

Xulosa qilib aytganda korxonaning rivojlanishi, uning moliyaviy barqarorligi, nufuzi ichki nazorat tizimi amal qilishining sifati va samaradorligiga bevosita bog`liq. Ichki nazorat tizimi holati qanchalik yaxshi bo`lsa, auditor tavakkalchiligi darajasi shunchalik past bo`ladi. Bu esa, auditorning javobgarlik darajasini kamaytirishga xizmat qiladi. Auditorlik tashkiloti ichki nazorat

tizimining ishonchliligi va samaradorligini umumiy va alohida baholashda quyidagi darajalardan foydalanadi:

- a) yuqori;
- b) o`rta;
- v) past²⁸.

Bundan tashqari auditorlik tashkiloti o`zining faoliyatida ishonchlilik va samaradorlikni baholashda ko`p miqdordagi darajalarni qo`llash to`g`risida qaror qabul qilishi mumkin. Yuqori samaradorlik darajasiga ega bo`lgan korxonalarda tekshiruv hajmi kamroq, o`rta samarali korxonalarda esa ko`proq bo`ladi. Samaradorligi past bo`lgan korxonalarni tekshirmaslik to`g`risida ham qaror qabul qilish mumkin.



2.8-rasm. Ichki nazorat tizimining ishonchliligi va samaradorligini baholash darajalari²⁹

Ichki nazorat tizimi ishonchliligi va samaradorligini baholashning yuqorida keltirilgan 5 ta darajasi o`z ichiga nafaqat nazoratning holatini baholashni, balki uni takomillashtirib borishni o`zida mujassam etadi. Xo`jalik yurituvchi sub`ektlarda ichki nazorat tizimi samaradorligi yuqoridagi darajalar bo`yicha rivojlanib borgan taqdirdagina, ularning moliyaviy-xo`jalik faoliyatining barqaror tarzda rivojlanishi, buxgalteriya hisobi ishlarida chalkashliklarning kamayishi, xodimlarning o`z funksional majburiyatlarini to`laqonli bajarishi ta`minlanadi. Bu holat, auditorlik tavakkalchiligi darajasini kamaytirishga, auditorlik tekshiruvini

²⁸ Auditorlar uchun qo`llanma. –T.: O`BAMA, 2007. 130 BET.

²⁹ Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

vaqti va hajmining optimal taqsimlanishiga, shuningdek, xo`jalik yurituvchi sub`ektning iqtisodiy nochor holatga tushmasligini ta`minlashga xizmat qiladi. Ichki auditorlar yoki tashqi auditorlar tomonidan ichki nazorat samaradorligi aniqlanadimi, auditor uning tashkil etish tizimiga alohida e`tibor qaratishi, undagi mavjud kamchiliklarni bartaraf etish yo`llari bo'yicha taklif va maslahatlar berishi, shu bilan bir qatorda berilgan taklif natijasida olinadigan samara to'g'risida fikr bildirib o'tishi lozim deb hisoblaymiz. Chunki hamma rahbar ham biznes faoliyatini tushungani bilan nazorat samarasi to'g'risida fikrga ega bo'lmasligi mumkin. Nazorat, tartib qayerda mukammal bo'lsa, o'sha yerda o'sish va yuksalish bo'ladi. Shu sababli korxona tashkil etilgan kundan boshlab ichki nazoratni mukammal tashkil etgan rahbar uzoqni ko'ra oladi, ishchi kuchidan, moddiy resusrlardan samarali foydalana oladi deb o'ylaymiz. Buning uchun har bir korxona ta'sis etilgan kundan boshlab ichki nazorat tizimi, unga javobgar shaxslar, uning hisobot davrlari va ichki nazorat tizimini buzganlik uchun javobgarliklar belgilab qo'yilishi va bu haqda barcha rahbarlar ogohlantirilishi lozim. Shunda korxona ichki tartibi va nazoratiga hamma birdek mas'ul va javobgar bo'ladi.

II bob bo'yicha xulosa

Ikkinchi bob bo'yicha xulosa qiladigan bo'lsak, ishlab chiqarish jarayonida boshqaruv hisobini o'rganish va unda ichki nazorat tizimini samarali tashkil qilish uchun uning ichki komponentlari bilan tanishib chiqish lozim bo'ladi. Boshqaruv hisobining asosiy maqsadi xarajatlarni minimallashtirish evaziga foydani maksimallashtirish hisoblanadi. Shunday ekan biz korxonadagi mavjud xarajatlar, ularning boshqaruviga e'tibor qaratish lozim bo'ladi, ya'ni javobgarlik nuqtalari bo'yicha qaraganda aniqroq o'rganib chiqish mumkin. Xalqaro standartlar doirasida ko'radigan bo'lsak, mahsulot tannarxini aniqlashning bir necha turlarini ko'rishimiz mumkin. Ammo ishlab chiqarish turi va assortimentiga ko'ra ularning samaradorligi turlicha bo'ladi. Shu sababli ularning qaysi biri qaysi turdagi ishlab chiqarishda samarali ekanligini aniqlash va shundagina qo'llash lozim bo'ladi. Xalqaro amaliyot normalariga e'tibor beradigan bo'lsak, ularni ikki xil usuldagi tannarx hisobini ko'p hollarda qo'llashadi. Bulardan biri abzorpshing costing

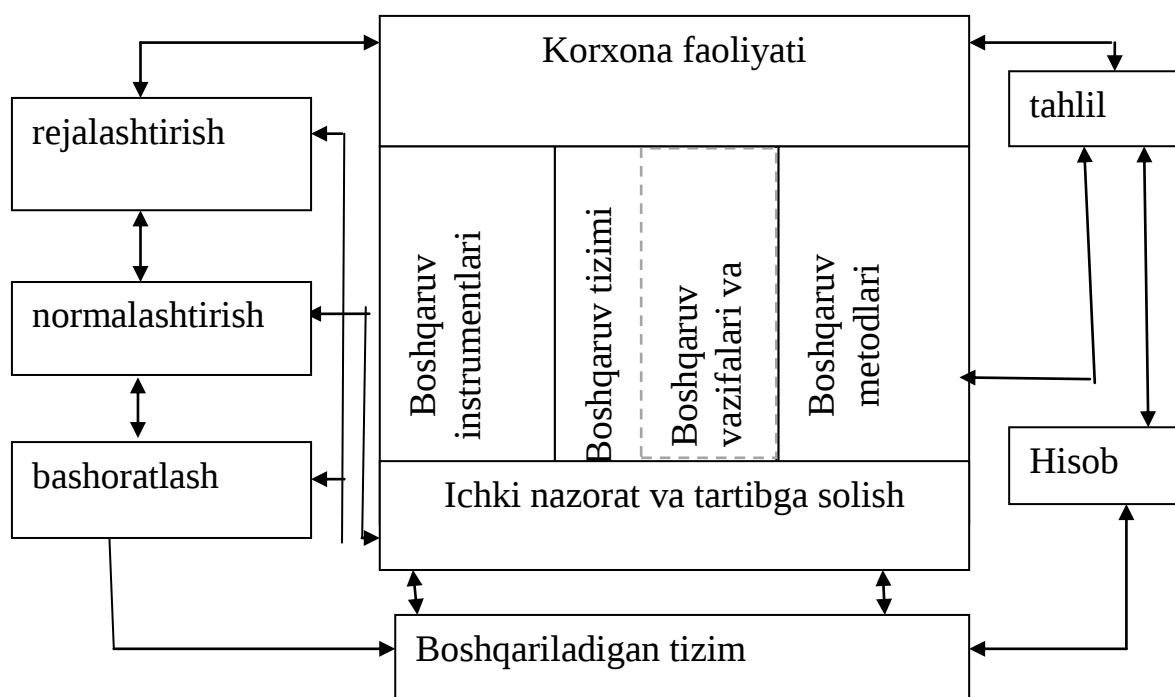
bo'lsa, ikkinchisi direct costing hisoblanadi. Ularning farqi tannarx tarkibi bo'yicha izohlanadi. Shunga ko'ra ichki nazorat tizimi va boshqaruv hisobini birgalikda samarali tashkil etish uchun ularning asosiy elementlarini o'rganib chiqish lozim bo'ladi.

Ichki nazorat tizimi samaradorligini baholash ichki auditor yoki tashqi auditorlar tomonidan o'tkaziladi. Ular ichki nazorat tizimini aniqlash testlash yoki so'rovnoma usullaridan foydalangan holda samaradorligini baholab oladi. Ichki nazorat tizimi samaradorligini baholash auditorga audit hajmini aniqlash va audit o'tkazishda qaror qabul qilish uchun yordam beradi. Ichki nazorat tizimini yuqori yoki pastligiga qarab auditor audit o'tkazish to'g'risida qaror qabul qiladi yoki rad etadi.

III BOB. ICHKI NAZORAT TIZIMI SAMARADORLIGINI ANIQLASHDA XORIJ TAJRIBASI

3.1. Xalqaro standartlar asosida ichki nazoratni tashkil qilish xususiyatlari

Xalqaro miqyosda ichki nazorat tizimini o`rganishda avvalo ularning modellariga to`xtalib o`tamiz. Xalqaro ichki nazorat tizimini samaradorli ishlashini tekshiruvchi modellar 4 turga bo`linadi. Har qanday iqtisodiy ob`ektning boshqaruv tizimi hisob va nazorat tizimi bilan uzviy bog`liq. Har bir xo`jalik yurituvchi sub`ektda ichki nazorat maqsadi mustaqil belgilanadi. Xalqaro standartlar doirasida ichki nazorat tizimining maqsadi iqtisodiy sub`ekt o`z faoliyati dajasida maqsadga erishish, belgilangan qonun va jarayonlardan chetlanishlarni aniqlash buxgalteriya ma`lumotlaridagi hamda hisobotlaridagi xato va kamchiliklarni nazorat qilishdan iborat. Ularning funksiyalari S. R. Kontsevaya, V. A. Karasev va H. K. Kostenkova kabi olimlar tomonidan o`rganib chiqilib quyidagi chizma orqali tasvirlangan:



3.1-rasm. Ichki nazorat tizimi funksiyalarining o`zaro bog`liqligi³⁰

Yuqoridagi chizmada keltirilgan fuksiyalar bog`liqligini ta`minlashda ichki nazorat modellari turlicha yondashadi.

³⁰ S.R. Kontsevaya, V.A.Karasev va H.K.Kostenkova "Оценка системы внутреннего контроля" 2010 y 159

Oxirgi vaqtlarda nafaqat milliy hisobda balki xalqaro miqyosda ham ichki nazorat tizimiga qaratilgan e'tibor o'sdi. Shu qatorda zamonaviy ichki nazorat tizimini aniqlash, baholash va yo'nalishini aniqlash bo'yicha bir qator ishlar amalga oshirildi. Quyidagi jadval bilan tanishtirib o'tamiz:

3.1-jadval

Modellar turlari va ularning qizqacha izohi³¹

Hujjat (model)	Qisqacha izoh
“Information texnologiyalarni qo'llashda nazorat maqsadlari” standarti (Control Objectives for Information and Related Technology, COBIT)	ISACA axborot tizimi nazorati va auditi assotsiatsiyasi tomonidan ishlab chiqilgan (Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and Related Technology). Axborot tizimining xavfsizligi uchun nazorat majburiyatini bajarish samaradorligi va to'liqligi uchun instrumentlarni o'z ichiga oladi.
Doklad “Nazorat va audit tizimi” (Security access control, SAC)	Ichki auditorlar institutining ilmiy tadqiqot fondi tomonidan tayyorlangan (Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control). Axborot tizimi nazorati va auditi savollari bo'yicha ichki auditorlarga tushuntirishlarni o'z ichiga oladi.
Doklad “ichki nazorat: integrerli qarash” (COSO modeli – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)	TRIDUEYA komissiyasi homiylari qo'mitasi tomonidan tayyorlangan (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal control – Integrated Framework). Ichki nazorat tizimini zamonaviylashtirish, qo'llash va baholash bo'yicha maslahatlarni o'z ichiga oladi.
Moliyaviy hisobot auditini o'tkazishda ichki nazorat tizimini tuzilishini ko'rib chiqish tartiblari (Statement on Auditing Standards 55, SAS 55)	Amerikaning diplomlashtirilgan buxgalterlar instituti tomonidan tasdiqlangan. (American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit). Hujjat auditorlarga moliyaviy hisobot auditini o'tkazishda ichki nazorat tizimiga e'tibor qaratishni nazarda tutadi.

Manba: ichki nazorat tizimi konsepsiyalarini solishtirish

Hujjatlarni taqqoslash jarayonida shunday xulosaga keldikki, har bir hujjat o'zidan oldingi hujjatlarning fikrlaridan foydalangan.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha hujjatlar har xil manba tomonidan ishlab chiqilgan bo'lib, ularda bir qancha farqli jihatlar mavjud. Har bir hujjat ichki nazorat tizimi va maqsadlar guruhiga qaratilgan.

E'tiboringizni banker.ru saytida ilgari surilgan hujjatlardagi ichki nazorat tizimining konsepsiyalari farqiga qaratamiz:

³¹ banker.ru saytida ilgari surilgan hujjatlardagi ichki nazorat tizimining konsepsiyalari

Ichki nazorat tizimining konsepsiyalari³²

Taqqoslash kriteriyalari	Tartibga soluvchi hujjat			
	COBIT	SAC	COSO	SAS 55/78
Asosiy maqsadli guruh	Menejment, foydalanuvchilar, axborot tizimi auditorlari	Ichki auditorlar	menejment	Tashqi auditorlar
Ichki nazorat	Korxona tuzilishi, qabul jarayonlarini qo`shgan holda umumiy jarayon	Tizim ostidagi va insonlarni tekshirishda umumiy jarayon	jarayon	jarayon
Ichki nazoratning tashkiliy maqsadi	Samarali va natijaviy operatsiyalar. Maxfiylik, maqsadlilik va axborotlarning kerakligi. Ishonchli moliyaviy hisobot. Qonun va me`yoriy hujjatlarga e`tibor	Samarali va natijaviy operatsiyalar. Ishonchli moliyaviy hisobot. Qonun va me`yoriy hujjatlarga e`tibor	Samarali va natijaviy operatsiyalar. Ishonchli moliyaviy hisobot. Qonun va me`yoriy hujjatlarga e`tibor	Ishonchli moliyaviy hisobot. Samarali va natijaviy operatsiyalar. Qonun va me`yoriy hujjatlarga e`tibor
Elementlari va zonalari	Zona: rejalashtirish va tashkillashtirish; yangi qabul qilish; yetkaib berish va qo`llab quvvatlash; monitoring	Elementlari: nazorat oralig`I; qo`l va avtomatika tizimi. Nazorat jarayonlari	Elementlari: nazorat oralig`I; menejment riski; nazorat yuzaga kelishi bo`yicha harakat; informatsiya va kommunikatsiya; monitoring	Elementlari: nazorat oralig`I; risk bahosi; nazorat yuzaga kelishi bo`yicha harakat; informatsiya va kommunikatsiya; monitoring
fokus	Informatsiya texnologiyalari	Informatsiya texnologiyalari	Barcha tashkilotlar	Moliyaviy hisobotlar
Ichki nazorat tizimi samaradorligini baholash	Ma`lum bir davr uchun	Ma`lum bir davr uchun	Aynan shu davr uchun	Ma`lum bir davr uchun
Ichki nazorat uchun javobgar shaxs	Rahbariyat	Rahbariyat	Rahbariyat	Rahbariyat

COSO standartlariga asosan ichki nazorat risklarning boshqarish tizimining asosiy qismi hisoblanadi, ammo ichki nazorat tizimi o`z navbatida “Risk bahosi” komponentlarini ham o`z ichiga oladi.

Ichki nazorat tizimining asosiy metodologik muammolari bugungi kunda quyidagilarni tashkil etadi:

³² banker.ru saytida ilgari surilgan hujjatlardagi ichki nazorat tizimining konsepsiyalari

1. Menejmentning nazorat va boshqa funksiyalaridagi ichki nazorat yo'nalishini ajratishdagi noaniqliklar;
2. Ichki nazorat doirasidagi asosiy kesishuvlardagi noaniqliklar, ya'ni risklarni boshqarish, audit va ichki nazorat tizimidagi kesishuvlar;
3. Ichki nazorat tizimining tashqi va ichki nazoratidagi noaniqliklar, ya'ni mikro, makro, mezo darajalardagi;
4. Ichki nazorat tizimi bilan bog'liq bo'lgan me'yoriy hujjatlardagi kamchiliklar va noaniqliklar.

Yuqoridagi kamchiliklarni bartaraf etish uchun avvalo ularni ma'no mohiyatini bog'lanish darajasini aniqlab olish lozim bo'ladi. Chunki e'tibor qaratadigan bo'lsak, ular bir yoki bir necha bo'g'inlar tutash hisoblanadi.

Ichki nazorat tizimi menejmentning bitta funksiyasi bilan bog'liq bo'lsa, risk boshqaruvi menejmentning barcha funksiyasi bilan bog'liqdir.

COSO standartiga asosan ichki nazorat tizimi quyidagi maqsadlarga erishish uchun rejalashtirilgan:

- Korxonaning operatsion faoliyatidagi natijaviylik, samaradorlik, iqtisodiylik (ishlab chiqarish, moliya va aktivlarni yo'qotishlardan himoyalash)
- Moliyaviy va boshqa hisobotlarning kerakliligi, o'z vaqtidaligi va shaffofligi;

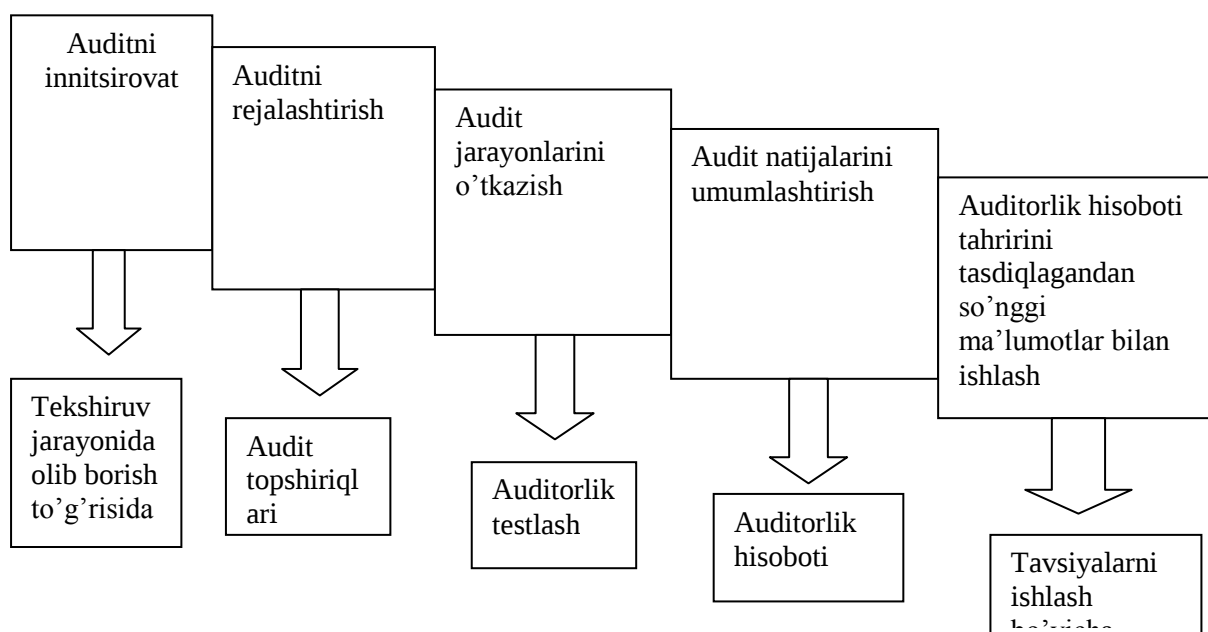
Ichki nazorat tizimli, strukturali va o'z vaqtida bo'lishi lozim.

3.2 Ichki nazorat tizimi samaradorligini aniqlashda xorij tajribalari

Ichki nazorat tizimini aniqlashda xorij tajribasi ancha oldinda desak xato qilmagan bo'lamiz. Xorijiy davlatlardan Rossiya federatsiyasi olimlari izlanishlari va tadqiqotlari natijasiga nazar soladigan bo'lsak, ular ichki nazorat tizimi korporativ boshqaruvning asosiy bo'g'ini deb hisoblaydi. Hozirgi kunda esa korporativ boshqaruvga bo'lgan talab oshib bormoqda, chunki korporativ boshqaruv yaxshi yo'lga qo'yilgan tashkilotlarda rivojlanish odimlanayotganiga guvoh bo'lamiz. Rossiya olimlaridan biri I.Krasnovaning fikricha, haligacha ichki

nazorat tizimini aniqlashning aniq bir tartibi ishlab chiqilmagan. Olim ichki nazorat tizimini tushunishda korxonaning strukturasi, metodikasi, biznes jarayoni, kuzatuv kengashi, nazorat va ijro organlari, moddiy javobgar shaxslar va boshqa shu kabi shaxslarning qabul qiladigan qarorlari bilan bog'laydi. Ichki nazorat tizimini u quyidagicha jihatlarida ko'radi:

- Korxona faoliyati va uning boshqaruv organlarining rivojlanishi;
- Korxonaning moliyaviy-xo'jalik faoliyatining samaradorligi va natijaviyligini ta'minlash;
- Aktivlarning saqlanishi;
- Tashqi va ichki risklarni oldindan aniqlash;
- Jamiyatning barcha hisobotlarida ishonchlilik va muhimlikni ta'minlash;
- Jamiyatning ichki hujjatlariga va davlat qonun hujjatlariga bo'lgan talabga e'tibor³³.



3.1-rasm. Ichki nazorat tizimi samaradorligini aniqlash bosqichlari³⁴

Ichki auditning asosiy vazifalari bo'lib esa quyidagilar hisoblanadi:

- Korporativ boshqaruv tamoyillariga mosligini ta'minlash;

³³И.Краснова “Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля” статья 2016йЗ

³⁴ И.Краснова “Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля” статья 2016й

- Korxonada ichki nazorat samaradorligini va muhimligini baholash;
- Boshqaruv tizimi riskini baholash;
- Biznes-jarayon boshqaruvining iqtisodiyligi va samaradorligini baholash.

Ichki nazorat tizimini tashkil qilishda nafaqat Rossiya federatsiyasi balki butun jahon bo'yicha ham korporativ boshqaruv tamoyillariga muvofiq yuqori organlarning mas'uliyati yuzaga keladi. Shu sababli ko'pgina korxonalar o'zida ichki audit tashkil qiladi. Ichki auditning yuzaga kelishi esa ichki nazoratning rivojlanishiga olib keladi.

Ichki nazorat tizimini audit tekshiruvidan o'tkazish bir qancha bosqichlarni o'z ichiga oladi:

- Audit tekshiruvini rejalashtirish;
- Audit jarayonini o'tkazish;
 - Nazorat dizaynini baholash,
 - Nazorat jarayonining (testlash) bajarilishini baholash,
 - Ichki nazorat elementlarini baholash,
 - Ichki nazorat samaradorligini umumiy baholash;
- Audit tekshiruvi jarayoni natijalarini umumlashtirish;
- Auditorlik hisoboti tayyor bo'lgandan so'nggi audit monitoringi

Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish auditorlik ntekshiruvi jarayonida potensial muammolar va ishlar optimal xarajatlar hisobiga o'z vaqtida va sifatli bajarilganiga e'tibor qaratishdan iboratdir. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish audit jarayonini samarali ish hajmini audit guruhi a'zolari o'rtasida taqsimlash va ish sifatini yuqori darajada kechishiga yordam beradi.

Auditorlik tekshiruvi rejalashtirish samarali bo'lishi uchun boshlang'ich nazoratni amalga oshirish lozim. Bu vaqtda auditor korxona tuzilishi, faoliyat turi va o'tgan yilgi xatolari bilan tanishib chiqishi lozim.

Auditorlik tekshiruvida auditor testlash orqali ichki nazorat tizimi holatini baholab olishi lozim bo'ladi.

Qozog'iston Respublikasi amaliyotiga nazar soladigan bo'lsak, u yerda ichki nazorat tizimi samaradorligi quyidagi 5 ta komponentga asoslangan holda aniqlanadi:

1. Nazorat muhiti
2. Risklarni baholash
3. Nazorat qilish tartibi
4. Axbotor va uning almashinuvi
5. Monitoring

Quyida biz sizga har bir component o'z ichiga oladigan elementlar bilan tanishtirib o'tamiz:

1. Nazorat muhiti:
 - a) Korxonaning tarkibiy tuzilishi
 - b) Ichki normative hujjatlar
 - c) Haqqoniylik va etika normalari
 - d) Kadrlar siyosati
2. Risklarni baholash
 - a) Risklarni boshqarish tizimi
 - b) Risklarni boshqarish siyosati va risklarni boshqarish bo'yicha olib boriladigan chora tadbirlar
3. Nazorat qilish tartibi
 - a) Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash
 - i. Daromad va xarajatlar
 - ii. Tovar moddiy zahiralar va asosiy vositalar hisobi
 - iii. Xodimlar bilan hisob kitoblar
 - iv. Konsolidatsiyalash va moliyaviy hisobotlarni tayyorlash
 - v. Soliqlarni hisobi
 - b) Operatsion faoliyat
 - i. Rejalashtirish va iqtisodiy tahlil
 - ii. Ta'minot
 - iii. Olingan va berilgan zayomlar

- iv. Investitsion faoliyat
 - v. Tariflar
 - vi. Mehnat muhofazasi, texnika xavfsizligi va atrof muhit muhofazasi
 - vii. G'aznachilik
 - viii. Axborot texnologiyalari jarayonlarini boshqarish
 - ix. Normativ va qonun hujjatlari talablariga e'tibor berish
- 4. Axborot va uning almashinuvi
 - 5. Monitoring

Metodika yillik ichki nazorat tizimi samaradorligini aniqlash uchun ishlatiladi. Bu metodikani qo'llash quyiga tartibda amalga oshiriladi:

I. Ichki nazorat tizimini aniqlashda avvalo korxonaning mas'ul shaxslari, ichki nazoratga javobgar shaxslar aniqlab olinadi. So'ngra ular bilan suhbatlashish, intervyu olish orqali ichki nazorat tizimi har bir etap bo'yicha baholanib boriladi;

II. Korxona strukturasidan kelib chiqqan holda analiz qilishda va baholashda zarur bo'ladigan hujjatlar aniqlashtirib olinadi;

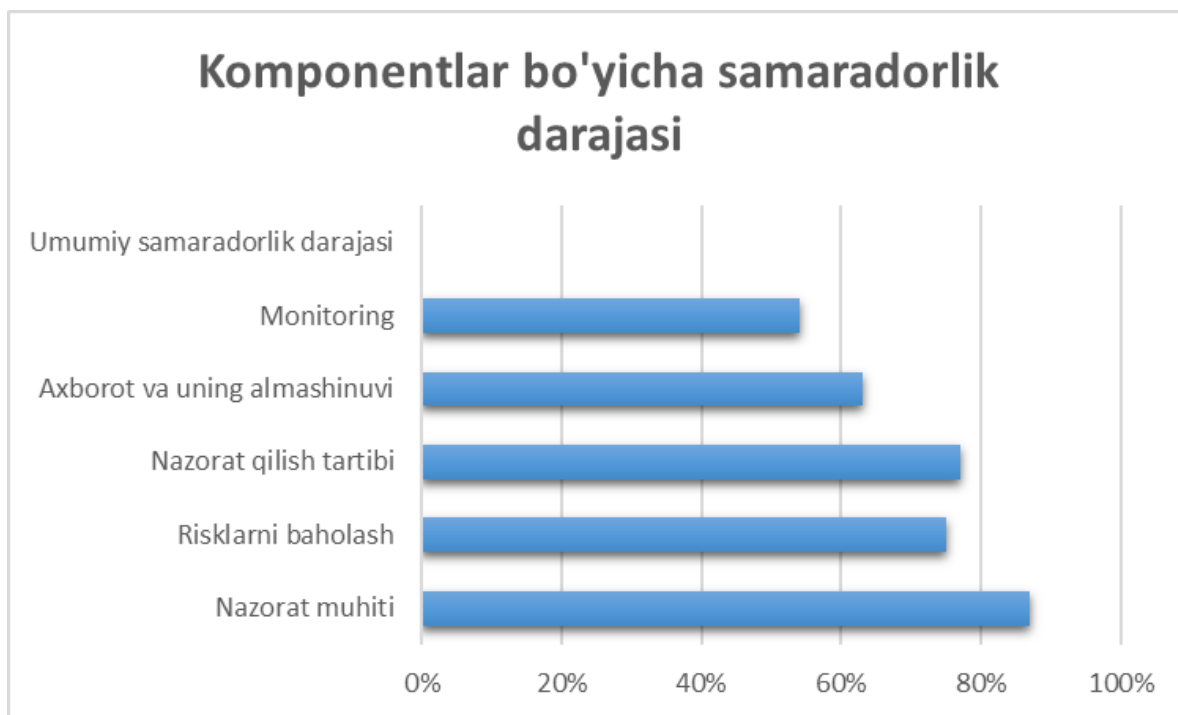
III. Taqdim etilgan hujjatlar bo'yicha dastlabki tahlil ishlari bajariladi;

IV. Boshqaruv shaxslari va xodimlari bilan qayta intervyu o'tkaziladi;

V. Ichki nazorat tizimi samaradorligi baholanadi.

Ichki nazorat tizimi samaradorligini baholashning aniq va sifatli chiqishi uchun har bir bo'lim bo'yicha alohida 5 ta component bo'yicha tahlilni amalga oshirish lozim. Bu metodikani qo'llashda test va savollardan foydalangan holda amalga oshiriladi. Bunda savollarga javob xa yoki yo'q tarzda bo'lishi lozim. Bunda har bir savol 0 yoki 1 ballari bilan baholanib boradi.

Ichki nazorat tizimini baholovchi audiot olingan ballarni hisoblashi va umumiy olinishi mumkin bo'lgan ballga komponentlar bo'yicha bo'lish va foizlarda hisoblash lozim bo'ladi. Umumiy ichki nazorat tizimi samaradorligini baholash uchun mavjud 5 ta komponentlar ballarini o'rtacha arifmetik hisoblash usuli qo'llab aniqlab olamiz. (3.2-rasm)



3.2-rasm. Ichki nazorat tizimi samaradorligini komponentlar bo'yicha aniqlash diagrammasi³⁵

Ichki nazorat tizimi samaradorligini baholash natijalari to'g'risidagi hisobot va biznes reja korxonaning kuzatuv kengashiga taqdim etiladi.

Samaradorlikni baholab bo'lgandan so'ng auditor ichki nazorat tizimi samradorligini baholash natijalari to'g'risida hisobot tayyorlaydi. Shu bilan bir qatorda mutaxassis ichki nazorat tizimini yanada rivojlantirish va undagi mavjud kamchiliklarni bartaraf etish, korxonaning kelajagi uchun foydali bo'lgan biznes reja tayyorlaydi. Korxona tarkibidagi ichki nazorat tizimiva risklarni boshqarishga mas'ul bo'lgan shaxslar bu biznes rejani tuzishda qatnashadilar va uning ijrosini ta'minlaydilar.

Ichki nazorat tizimini doimiy baholab turish uning samaradorlik darajasining oshishiga olib keladi:

- Nazorat jarayonlaridagi o'zgarishlarni o'z vatida naiqlash;
- Ichki nazorat tizimining rivojlanishida to'g'ridan to'g'ri ishtirok etuvchilarni motivatsiyalash va ichki nazorat tizimi normalarini sifatli bajarlishini doimiy nazoratga olish;

³⁵И.Краснова “Методика проведения внутренней аудиторский проверки эффективности системы внутреннего контроля ” статья 2016й

- Funktsiyalashtirilgan ichki nazorat tizimini tasdiqlash uchun rahbariyatga xborot bazasini taqdim etish.

Ichki nazorat tizimini baholash natijalari hujjatlashtirilgan va kuzatuv kengashiga qaror qabul qilish uchun taqdim etilgan bo'lishi lozim:

- Tashqi auditorlar ichki nazorat tizimini baholash natijalari bo'yicha rahbariyatga xat taqdim qiladi. Xatda ichki nazorat tizimi bo'yicha kamchiliklar va ularni bataraf etish bo'yicha takliflar keltririlgan bo'ladi;

- Ichki nazorat uchun javobgar shaxslar tomondan esa ichki nazorat tizimini baholash bo'yicha hisobot taqdim etiladi.

Ichki nazorat tizimisamaradorligini baholashni o'ziga yarasha qiyinchiliklari mavjud bo'lib ular quyidagilardan iborat:

- Samaradorligini baholashni miqdoriy jihatdan aks ettirib bo'lmaydi;
- Samaradorlik nafaqat nazoratchilarga balki tekshiruvchilarga ham bog'liqdir;
- Nazorat qilinuvchi va tekshiriluvchi ishlar bahosidagi sub'ektivlik.

Yuqorida keltirib o'tganimizdek ichki nazorat tizimini samaradorligini baholashda testlash eng maqbul bahoni beradi. Bunda taqdim qilinayotgan test savollari to'g'ri va aniq tuzulsa bas.

III bob bo'yicha xulosa

Uchinchi bob bo'yicha xulosa qiladigan bo'lsak, xalqaro standartlarga muvofiq ichki nazorat tizimi turli xil maqsadlarga muvofiq tashkil qilinadi. Ichki nazorat tizimining asosiy metodologik muammolari bugungi kunda quyidagilarni tashkil etadi:

1. Menejmentning nazorat va boshqa funksiyalaridagi ichki nazorat yo'nalishini ajratishdagi noaniqliklar;
2. Ichki nazorat doirasidagi asosiy kesishuvlardagi noaniqliklar, ya'ni risklarni boshqarish, audit va ichki nazorat tizimidagi kesishuvlar;
3. Ichki nazorat tizimining tashqi va ichki nazoratidagi noaniqliklar, ya'ni mikro, makro, mezo darajalardagi;

4. Ichki nazorat tizimi bilan bog'liq bo'lgan me'yoriy hujjatlardagi kamchiliklar va noaniqliklar.

Yuqoridagi kamchiliklari bartaraf etish uchun ichki nazorat tizimi bo'yicha normativ hujjatlarni qayta ko'rib chiqish va ularni keng doirada ko'rib chiqish lozim bo'ladi. Ichki nazorat tizimining boshqa bir tizimlar bilan kesishuv darajasiga e'tibor qaratish va ularni mutanosibligini ta'minlash lozim.

XULOSA VA TAKLIFLAR

Respublikamizda olib borilayotgan iqtisodiy islohotlar keskin burilish davrida yuqori darajada o'zgarishlarga yuz berdi, buning natijasi o'laroq mamlakatimizda ishlab chiqarish sur'atlarini keskin darajada rivojlanib bormoqda. Shu sababli boshqaruv hisobi va ichki nazoratga bo'lgan talabning oshib borayotganiga guvoh bo'lmoqdamiz. Ishlab chiqarish jarayonida boshqaruv hisobining samarali tashkil etilishi va yuritilishi hozirgi kunning dolzarb vazifalaridan biriga aylanib bormoqda.

Boshqaruv hisobi va hisoboti boshqaruv qarorlarini shakllantirishga xizmat qiladigan bo'lsa, demak u foydali bo'lgan hisoblanadi. Boshqaruv hisobi funksiyalari va ularning qo'llanilishi yuzasidan shunday qarorga keldikki, agar boshqaruv hisobi quyidagi talablarga javob bersa samarali natija bergan bo'ladi:

- O'zida har bir yo'nalish bo'yicha muqobil variantlarga ega bo'lishi hamda shu bilan bir qatorda ularning afzalliklari keltirilgan bo'lishi, har birining tanlov natijalari isbotining qayd etilgan bo'lishi;
- Har bir bo'g'inida samaradorlikning qayd etilishi;
- Ishlab chiqarish jarayonida mavjud yoki yuzaga kelishi mumkin bo'lgan hosida va jarayonlar haqidagi ma'lumotlarning keltirib o'tilishi;

Boshqaruv hisobini yuritish bo'yicha tajribamiz yetarli emasligi ham bu boradi ilmiy-amaliy tadqiqotlarni amalga oshirishni talab etmoqda.

Boshqaruv hisobini to'g'ri tashkil etishda quyidagi jihatlarga alohida e'tibor qaratish lozim:

- 1) Ishlab chiqarish sohasining xilma xilligi.
- 2) Ma'lum bir belgilangan standartlar doirasida mahsulot ishlab chiqaruvchi korxonalardagi normativlarning mavjudligi.
- 3) Korxonalardagi xarajatlar taqsimotining turlichaligi.
- 4) Korxonalardagi ichki tuzilmasining xilma xilligi.

Shu o'rinda qayd etish lozimki, korxonalarda belgilangan maqsadga olib boruvchi faoliyat tizimini tashkil qilishda, xususan boshqaruv boshqaruv hisobi

elementlaridan boshlab, to boshqaruv qarorlarini qabul qilish jarayonigacha qator xato va kamchiliklarga yo'l qo'yiladi.

Fikrimizcha boshqaruv hisobi o'z ichiga quyidagi elementlarni olishi lozim:

- Har bir xarajat taqsimoti, foyda kutilishi, investitsiya yo'naltirilishi bo'yicha javobgarlik markazlari;
- Nazorat ko'rsatkichlari va ularning tahliliy holati;
- Boshqaruv hisobining birlamchi hamda yig'ma ma'lumot hujjatlari;
- Har bir ma'lumot bo'yicha yakuniy xulosalar va ularning guruhlanagn jamlama hisoboti;
- Boshqaruv hisobi shaklining hisob siyosatida belgilangan shaklidagi tuzilgan hisoboti;
- Foydalanuvchilar uchun axborotning yig'ilishi, ishlab chiqilishi, qayta ishlanishi hamda hisoboti tartiblari.

Boshqaruv hisobining har bir bo'linma bo'yicha javobgarlik markazlarning tashkil etilishi menejerlar ishini ancha osonlashtirish, ma'lumotlarning aniq va o'z vaqtidaligini kafolatlaydi, hamda salbiy og'ishishlarning kelib chiqishi sabablarini tezkor aniqlashga yordam berib ularning kelishini oldini oladi.

Boshqaruv hisobini tashkil qilish bo'yicha masalalarni tadqiq qilish natijalari bo'yicha olingan ilmiy xulosalar hamda taklif-tavsiyalardan foydalanish ixtiyoriy olingan xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbarlariga, xo'jalik mulki shakli va faoliyat tarzidan qat'iy nazar, ularda:

- Boshqaruv hisobini tashkil qilish, uni yuritish va natijalarini hisobga olish, uslubiy jihatdan to'g'ri yondashish imkonini beradi. Buning natijasida boshqaruv hisobi siyosatining to'g'ri shakllanishiga erishiladi, bu esa pirovard natijada ana shu ma'lumotlarga asoslanadigan to'g'ri va samarali boshqaruv qarorlarining qabul qilinishiga mustahkam poydevor yaratadi.
- Rahbarlarga ichki imkoniyatlarni hisoblash, tashqi muhit ta'sirini e'tiborga olish va buning uchun ularni tahlil qilish, hisobga olish va nazorat qilish imkoniyatlarini ochadi.

- Boshqaruv qarorlarini qabul qilishda iqtisodiy ma'lumotlarning asoslanishini ta'minlash, istiqbol ko'rsatkichlarini to'g'ri shakllantirish, hosil bo'lgan bir necha variantlardan eng optimallarini tanlash imkoni kengayadi va pirovard natijada bevosita iqtisodiy samaraning o'sishi ta'minlanadi.

Xuddi shu tariqa ichki nazorat tizimini ham samarali tashkil etish va uning ijrosini ham nazorat olish lozim bo'ladi. Ichki nazorat tizimi bo'yicha asosiy muammolardan biri normativ huquqiy hujjatdagi mavjud kamchiliklar hisoblanadi. Normativ huquqiy hujjatlarni qayta ko'rib chiqish, lozim bo'lsa ularga tegsihli o'zgartishlar kiritish hamda kerak yozuvlarni kiritish lozim deb hisoblaymiz. 12 son auditorlik faoliyati milliy standartiga muvofiq ichki nazorat tizimi 3 ta elementdan iborat deb yoziladi, shu elementlar tarkibini quyidagi tartibda o'zgartirishni va har bir element bo'yciha alohida ichki nazorat tizimi samaradorligini aniqlashni kiritib o'tishni taklif qilamiz:

1. Nazorat muhiti
2. Risklarni baholash
3. Nazorat qilish tartibi
4. Axbotor va uning almashinuvi
5. Monitoring

Bu elementlarning qonun hujjatlaridan joy olishi va ulardagi samaradorlik darajasini aniqlanishi ichki nazorat bo'yicha yanada e'tiborli va alohida yondoshish lozimligini keltirib chiqaradi. Bu esa o'z navbatida tanlab tekshiruvda ham o'zini oqlab, auditorlik riskini yanada kamayishiga asosa bo'ladi deb o'ylaymiz.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

I. Normativ-huquqiy hujjatlar va metodologik ahamiyatga molik nashrlar

- 1.1. O'zbekiston Respublikasi Konstitusiyasi.-T- 2018//www.lex.uz
- 1.2. O'zbekiston Respublikasi Mehnat kodeksi –T “Adolat” 1996//
www.lex.uz
- 1.3. O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi –T “O'zbekiston” 1997//
[/www.lex.uz](http://www.lex.uz)
- 1.4. O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun -
2016// www.lex.uz
- 1.5. 12-son auditorlik faoliyati milliy standarti “Auditorlik tekshiruvlari
jarayonida buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash”
- 1.6. Mirziyoyev SH. Tanqidiy tahlil, qat'iy tartib-intizom va shaxsiy
javobgarlik- har bir rahbar faoliyatining kundalik qoidasi bo'lishi kerak.
O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Shavkat Mirziyoyevning mamlakatimizni
2016-yilda ijtimoiy iqtisodiy rivojlantirishning asosiy yakunlari va 2017-yilga
mo'ljallangan iqtisodiy dasturning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga
bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining keygaytirilgan majlisidagi ma'ruza, 2017-
yil 14-yanvar. - Toshkent: «O'zbekiston», 2017. - 104 b. // www.prezident.uz
- 1.7. Mirziyoyev SH. Qonun ustuvorligi va inson manfaatlarini ta'minlash-
yurt taraqqiyoti va xalq farovonligining garovi. –Toshkent “O'zbekiston”-2017//
www.prezident.uz
- 1.8. Mirziyoyev SH. Milliy taraqqiyot yo'limizni qat'iyat bilan damov
ettirib, yangi bosqichga qadam qo'yamiz.-Toshkent: “O'zbekiston”-2017//
www.prezident.uz
- 1.9. “Qishloq xo'jaligi mahsulotlari ishlab chiqaruvchilarga mexanizatsiya
va servis xizmatlarini ko'rsatish samaradorligini oshirish bo'yicha qo'shimcha
chora-tadbirlar to'g'risida” O'zbekiston Respublikasi Prezidentining qarori –
Toshkent 2018// www.prezident.uz
- 1.10. “Iqtisodiyot tarmoqlari va sohalariga innovatsiyalarni joriy etish
mexanizmlarini takomillashtirish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida”

II. Monografiyalar, ilmiy maqola, patent, ilmiy to'plamlar

3.1. Al Bhimani Michael Bromwich “Management Accounting ist Edition” CIMA Publishing 2010 Description 136 pages ,// www.elsevier.com

3.2. Lăcrămioara-Rodica Hurloiu, Elena Burteaa, Bianca-Florentina Predaa” Organizing Inspections Regarding Managerial Internal Control and Preventive Financial Control” 21st International Economic Conference 2014, IECS 2014, 16-17 May 2014, Sibiu, Romania 276 pages // www.sciencedirect.com

3.3. Глушенко А.В. Качество учётной информации как Научная Категория/Глушенко А.В. //Экономический вестник ростовского государственного университета-2008.-№1 -90-94 betlar

3.4. Самедова Э.Н. Понятийно-категориальный анализ системы управленческого учета /Э.Н.Самедова //Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2010. - № 2. – С. 242-246.

3.5. Ивашкевич В.Б.“Использование информации управленческого учета в аудите”. г. 2015 ст 3.

3.6. Isroilov B.I. «AUDIT» fanidan ma'ruza matnlar to'plami 150-bet

3.7. Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроля в условиях рыночной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 13. С. 36–46

3.8. Краснова И. “Методика проведения внутренней аудиторский проверки эффективности системы внутреннего контроля ” статья г. 2016

3.9. Каверина О.Д.Управленческий Учет 3-е изд., пер. и доп. Учебник и практикум для 2015 СПО с.159

3.10. Мешеряков Д. “Аудит управленческого учета: механизмы организации и оптимизации” г. 2014 ст.3

3.11. Мансуров П. М. Управленческий учет : учебное пособие. – Ульяновск : УЛГТУ, 2010. – 175 с.

3.12. Pardayev A.X. Pardayeva Z.A. Boshqaruv hisobi /darslik/ -T “Tafakkur” nashriyoti 2014-396-bet

3.13. Pardayev A.X. ,Pardayev Z “Boshqaruv hisobi” Toshkent-2014 51-bet

3.14. Toshnazarov S.N.. Xalqaro hisob asoslari. Ma’ruza matnlari to’plami. Samarqand-2008. 83-bet

3.15. Хорнгрен Ч.Т.,Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект/ Пер.с англ.; под ред. Я.В.Соколова. М.:Финансы И статистика, г.2008 ст.50

3.16. Auditorlar uchun qo’llanma. –T.: O’BAMA, 2007. 130 BET.

III. Internet [saytlari](#)

5.1. www.mygov.uz–O‘zbekiston Respublikasi Davlat hokimiyati portali.

5.2. www.press-service.uz–O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining Matbuot xizmati rasmiy sayti.

5.3. www.mfer.uz–O‘zbekiston Respublikasi Tashqi iqtisodiy aloqalar, investitsiya va savdo Vazirligining rasmiy sayti.

5.4. www.UzA.Uz–O‘zbekiston milliy axborot agentligi rasmiy sayti.

5.5. www.review.uz – “Ekonomicheskoe obozrenie” jurnalining rasmiy sayti.

5.6. www.cer.uz – Iqtisodiy tadqiqotlar Markazining rasmiy sayti.

5.7. www.uzreport.com – biznes axborotlari portali.

5.8. www.lex.uz-Soliq qo’mitasi sayti

5.9. www.bank.ru

5.10. www.отрасли-права.рф

5.11. www.sciencedirect.com- Procedia Economics and Finance

5.12. www.Straff-glatt-schoen.com/HYaluronik