

А.Н.Тўраев,
катта илмий ходим-изланувчи, ТМИ

ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАРДА ИЧКИ АУДИТ ХИЗМАТИ САМАРАДОРЛИГИНИ БАҲОЛАШ

В статье научно и практические обоснованно указаны ключевые показатели эффективности деятельности службы внутреннего аудита.

In the article scientific and practical reasonably specified key performance indicators of the internal audit service.

Калитли сўзлар: *ички назорат тизими, ички аудит хизмати, ички аудитор, кузатув Кенгаши, корпоратив бошқарув, ички аудит самарадорлиги.*

Иқтисодиётни модернизация қилиш ва халқаро иқтисодий муносабатларга интеграциялашув шароитида бизнес фаолиятини самарали юритиш, хўжалик юритувчи субъектлар олдида турган рискларни тўғри бошқариш орқали молиявий ҳолатини яхшилаш, фойдани максималлаштириш бугунги куннинг долзарб вазифалардан бири ҳисобланади. Бозор иқтисодиётини ҳаракатлантирувчи куч ҳисобланган рақобатнинг тобора кучайиши эса мазкур масалага янада жиддий эътибор қаратишни тақозо этади. Бундай мураккаб шароитда кўзланган мақсад ва вазифаларни рўёбга чиқаришда корхоналар ихтиёридаги ресурслардан самарали фойдаланиш орқали эришилади ва бунда ички назорат тизимини юқори даражада ташкил этилганлиги муҳим аҳамият касб этади.

Амалга оширилаётган ислохотлар натижасида республикамизда фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини самарали ташкил этиш бўйича бир қанча муаммолар мавжудлигини инобатга олиб, мамлакатимизда ички аудитга алоҳида эътибор қаратилмоқда. Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сонли қарори билан “Корхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида”ги низом қабул қилинди [1]. Мазкур меъёрий ҳужжатга мувофиқ, баланс активлари қиймати 1 млрд. сўмдан ортиқ бўлган корхоналарда ва энг кам иш ҳақининг юз минг баробаридан юқори бўлган акциядорлик жамиятларида ички аудит хизматини жорий этиш мажбурияти белгиланди. Бунинг натижасида эса республикамиздаги кўплаб хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит хизмати ташкил этилди(1-жадвал).

Акциядорлик жамиятлари фаолиятини тубдан яхшилаш ва замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш борасидаги ислохотлар натижасида бир қатор паст рентабелли акциядорлик жамиятларининг тугатилиши ва хорижий инвесторларга сотилиши натижасида 2015-йилга келиб республикамизда ички аудит хизмати ташкил этилган корхоналар сони кескин камайган[2]. Бунинг яна бир омили сифатида мамлакатимизда ички ва ташқи аудитга бўлган талабларнинг тобора кучайиб бораётганлигини ҳам эътироф этиш мумкин.

1-жадвал

Активларининг баланс қиймати бир млрд. сўмдан ортиқ бўлган корхоналарда ички аудит хизматининг жорий этилиши ҳолати[5]

№	Худудлар	2007 й.		2013 й		2014 й		2015 й		2015 й.да 2007 й.га нисбатан, % ўзгариш ҳисобида
		амал-да	%	амал-да	%	амал-да	%	амал-да	%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Қорақалпоғистон Республикаси	22	6,3	24	5,0	8	4,0	6	3,2	-3,1
2.	Андижон	29	8,3	20	4,2	19	9,4	11	5,9	-2,4
3.	Бухоро	14	4,1	37	7,8	4	2,0	5	2,7	-1,4
4.	Жиззах	5	1,4	23	4,8	15	7,4	6	3,2	1,8
5.	Қашқадарё	37	10,6	33	6,9	13	6,4	10	5,3	-5,3
6.	Навоий	16	4,6	17	3,6	11	5,4	8	4,3	-0,3
7.	Наманган	11	3,2	25	5,3	15	7,4	6	3,2	-
8.	Самарканд	28	8,0	43	9,0	12	5,9	9	4,8	-3,2
9.	Сурхондарё	35	10,1	33	6,9	9	4,5	8	4,3	-5,8
10.	Сирдарё	16	4,6	13	2,7	9	4,5	9	4,8	0,2
11.	Тошкент вилояти	22	6,3	37	7,8	24	11,9	22	11,8	5,5
12.	Фарғона	31	8,9	43	9,0	13	6,4	13	6,9	-2
13.	Хоразм	33	9,5	19	4,0	6	3,0	6	3,2	-6,3
14.	Тошкент шаҳри	49	14,1	107	22,4	44	21,8	68	36,4	22,3
	ЖАМИ	348	100	476	100	202	100	187	100	-

Хўжалик субъектларида ички аудит хизмати ташкил этилиши ва унинг самарали фаолият кўрсатиши маълум миқдордаги харажатларни юзага келтиради. Ушбу харажатлар корхоналар фойдаси ҳисобидан қопланиши ёки давр харажатлари таркибида фойдани камайтириши, шубҳасиз, мулк эгаларининг сарфланадиган маблағлар келтирадиган иқтисодий ва ижтимоий нафга бўлган талабини қондирилишини тақозо этади. Бу эса ички аудит хизмати самарадорлигини баҳолаш заруратини келтириб чиқаради.

Мамлакатимизда фаолият кўрсатаётган хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит хизматининг самарадорлигини баҳолаш модели, талаблари, белги ва мезонлари ҳамда ички аудит хизмати юритилиши самарадорлиги ҳақида объектив хулоса қилиш имкониятини яратувчи асосий кўрсаткичлар белгиланмаган.

Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит хизматининг аҳамиятини баҳолаш бир қатор хусусиятларга эга ва улар қуйидагиларда намоён бўлади.

1. Хўжалик субъектининг жорий ҳолатини баҳолаш. Бунда акциядорлар (таъсисчилар) умумий йиғилиши ва Кузатув кенгашининг ички аудит бўйича амалда бўлган низомлар, белгиланган талаблар, жараёнлар ва ички назорат тизимига бўлган ишончи таъминланади. Жорий ҳолатни баҳолашда асосан мавжуд лойиҳалар, келишувлар ва жараёнларга эътибор қаратилади. Ички аудит хизмат ўзининг аниқ услубиёти ва қўлланилган амаллари асосида хўжалик субъекти фаолиятини ҳамда корпоратив бошқарув масалаларини ўрганади.

2. Корхона фаолияти самарадорлигини ошириш. Ички аудит хизмати томонидан ишлаб чиқилган таклиф ва тавсиялар асосида хўжалик субъекти

фаолиятини янада ривожлантириш, самарадорлигини ошириш орқали ресурсларни тежаш имкониятларини аниқлашга ёрдам беради.

3. Ички аудитнинг мақсад ва вазифаларини ривожлантириш. Ички аудит хизматини амалга ошириш келгусидаги рискларни ҳисобга олган ҳолда хўжалик субъектининг молиявий ҳолатини баҳолайди ва бошқарув стратегиясини белгилаб беради. Бунда асосий эътибор бошқарувга тақдим этилаётган ахборотларнинг ишончлилиги ва аниқ манбалардан олинганлигига қаратилади.

Ички аудит хизматининг самарадорлиги қабул қилинган меъёрий ҳужжатлар талабларини бажарилишига боғлиқдир. Ҳар бир хўжалик юритувчи субъект ички аудит хизматининг объектив баҳосига эга бўлиш мақсадида асосий кўрсаткичлар ҳисоб-китоблари ва баҳолаш амалларини ишлаб чиққан ҳолда, ички аудит хизмати самарадорлигини белгиловчи кўрсаткичлар тизимини мустақил белгилаши лозим.

Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини баҳолашнинг сифат мезонлари амалиётда кўп қўлланилади. Бироқ, ички аудит хизматининг аниқ мезонлари шакллантирилмаган ва уларнинг натижалари ички аудит хизматини такомиллаштириш учун деярли қўлланилмайди.

Ички аудит хизмати самарадорлигини миқдорий баҳолаш учун қўлланилиши мумкин бўлган айрим кўрсаткичларни келтириб ўтамиз.

Ички аудит хизмати самарадорлигини миқдорий баҳолаш учун қўлланилиши мумкин бўлган айрим кўрсаткичларни келтириб ўтамиз.

угалланган аудитларнинг корхона раҳбарияти тасдиқлаган режага таққосан келтирилган миқдори;

Ички аудит хизмати самарадорлигини миқдорий баҳолаш учун қўлланилиши мумкин бўлган айрим кўрсаткичларни келтириб ўтамиз.

авр мобайнида бир аудитор ҳисобига ўтказилган аудитлар миқдори;

Ички аудит хизмати самарадорлигини миқдорий баҳолаш учун қўлланилиши мумкин бўлган айрим кўрсаткичларни келтириб ўтамиз.

юджетга мувофиқ ўтказилган аудитлар миқдори;

*бажарилган аудиторлик тавсиялари фоизи;

*такрорий аудиторлик тавсиялари миқдори;

Ички аудит хизмати самарадорлигини миқдорий баҳолаш учун қўлланилиши мумкин бўлган айрим кўрсаткичларни келтириб ўтамиз.

удит тавсияларини бажаришдан бевосита харажатлар қисқариши/ тежамкорлик;

- аудит буюртмачилар (мижозлар) ининг қониқиши.

Ички аудит хизмати самарадорлигини даврий баҳолаш жараёни билан бирга унинг иш сифатини ошириш дастури мавжуд бўлиши лозим. Мазкур дастур доирасида олиб бориладиган тадбирлар сирасига қуйидагилар киритилади:

Ички аудит хизмати самарадорлигини миқдорий баҳолаш учун қўлланилиши мумкин бўлган айрим кўрсаткичларни келтириб ўтамиз.

Ички аудит сифатининг жорий назорати (мониторинг). Буни ички аудит хизмати бошлиқлари ва менежерлари аудит ўтказиш жараёнида амалга оширади. Мониторинг ички аудиторлар фаолияти корхона ва ички аудит хизматининг тартиботи ва регламентларига мос келишига йўналтирилган. Шунингдек, у ички аудит хизмати раҳбарига аудиторлар аудиторлик топшириғини зарурий малакавий даражада амалга ошираётганлигига ишонч ҳосил қилишга имкон беради;

Ички аудит хизмати самарадорлигини миқдорий баҳолаш учун қўлланилиши мумкин бўлган айрим кўрсаткичларни келтириб ўтамиз.

чки аудит хизмати бошлиқлари ва менежерлари томонидан бир йилда камида бир марта ўтказиладиган ички баҳолаш. Уларнинг мақсади – ўз кучлари билан ҳар бир ички аудитор ва умуман хизмат фаолиятини такомиллаштириш учун захираларни аниқлашдан иборат;

- ҳар 5 йилда камида бир марта ўтказиладиган ташқи баҳолаш. Буни ички аудит хизматига нисбатан четки саналувчи тузилмалар амалга оширади.

Ички аудит хизмати корхонанинг стратегик мақсадларидан бирини амалга ошириш билан шуғулланади. Стратегия тўғри амалга оширилаётганлигини аниқлаш, корхонанинг умумий молиявий натижаларига ички аудит хизмати ҳиссасини кўзга кўринадиган қилиш, шунингдек, ҳар бир ходимнинг имкониятларини баҳолаш учун назорат кўрсаткичлари зарур. Шунинг учун қўйилган мақсадга эришиш бўйича ички аудит хизмати фаолият самарадорлигини баҳолаш учун мувофиқлаштирувчи кўрсаткичлар тизимидан фойдаланиш мақсадга мувофиқ. У ички аудит хизмати фаолиятида корхона стратегиясини амалга оширишнинг асосий йўналишларини ажратиш; уни амалга оширишда ички аудит хизматининг реал ҳиссасини баҳолаш; ички аудит хизмати фаолияти учун харажатлар назоратини амалга ошириш; якуний кўрсаткичлардан ташқари ички аудит хизмати фаолият кўрсаткичларини ўлчаш имкониятини беради.

Мувофиқлаштирувчи кўрсаткичлар тизимини ишлаб чиқиш учун биринчи босқичда ички аудит хизматининг стратегик мақсади шакллантирилади ва унга эришишнинг асосий омиллари аниқланади. Иккинчи босқичда ички аудит хизмати олдига қўйилган мақсадларга эришиш даражасини тавсифловчи асосий кўрсаткичлар тизими ишлаб чиқилади ва ички аудит хизмати ва унинг бўлинмалари учун стратегик карта тузилади. Кўп сонли кўрсаткичларни назорат қилиш мураккаблиги учун энг аҳамиятли кўрсаткичлар ажратиб олинади ва уларнинг ёрдамида жорий давр бошқаруви амалга оширилиб, ички аудит хизмати фаолияти баҳоланади. Ҳар бир кўрсаткич учун ҳисоблаш усули ва уни режалаштириш ҳамда ҳисобга олиш учун зарурий бошланғич маълумотлар олиш имконияти аниқланади. Учинчи босқичда асосий кўрсаткичлар тизими, уларнинг қиймати, уларга эришиш бўйича мансабдор шахслар жавобгарлиги, рағбатлантиришлар ҳисоб-китоби тартиби ва шакллантириш муддатлари аниқланади. Самарадорлик кўрсаткичлари аниқ, ўлчанадиган, реал эришса бўладиган, муддатлар бўйича чегараланган бўлиши лозим.

Охирги босқичда мувофиқлаштирувчи кўрсаткичлар тизимини жорий этиш амалга оширилиб, у ишлаб чиқилган кўрсаткичлар тизимини ички аудит хизмати фаолияти мақсадларига мослаштиришни, кўрсаткичларнинг ходимлар томонидан ўрганилиши, тестдан ўтказиш, жараёни муайян ҳисобот даври маълумотларида синаб кўриш, заруратга кўра тизимни ички аудит хизмати фаолиятини тўлароқ баҳолашга имкон берувчи бошқа кўрсаткичлар билан тўлдиришни ўз ичига олади.

Ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигининг асосий кўрсаткичлар тизимини ишлаб чиқишда қуйидаги қоидаларга асосланиш зарур:

- 1) кўрсаткичлар стратегик мақсадларга эришиш учун йўналтирилган жорий фаолиятнинг қисқа муддатли вазифаларини акс эттириши лозим;
- 2) кўрсаткичлар ички аудит хизмати фаолиятининг барча асосий жиҳатларини акс эттириши лозим;
- 3) кўрсаткичлар миқдори минимал бўлиши лозим;
- 4) кўрсаткичлар ва уларни ҳисоблаш тартиби ходимлар учун тушунарли бўлиши лозим.

Асосий кўрсаткичлар тизими асосида ички аудит хизмати фаолияти самарадорлигини баҳолаш қуйидаги шартлар бажарилганда мумкин ҳисобланади:

- 1) фаолиятнинг оператив, тактик ва узоқ муддатли кўрсаткичларини ишлаб чиқиш;
- 2) кўрсаткичлар бўйича ҳисобот тизимини ишлаб чиқиш;
- 3) кўрсаткичлар бажарилиши бўйича “тескари алоқа”ни ташкил қилиш;
- 4) ташкилий-режавий ҳужжатлар тизимини ишлаб чиқиш.
- 5) ички аудит хизмати тўғрисида қарор, бўлинмалар ҳисоб картаси, бўлинмалар бюджети ва бошқалар.

Корхонанинг бошқа бўлинмалари каби ички аудит хизмати фаолият самарадорлигини қуйидаги формула бўйича ҳисоблаш мумкин:

$$\mathcal{E}f_{\text{алоҳида тузилмавий бўлинма}} = \sum_{j=1}^n k_j X_j / q,$$

Бу ерда j – самарадорлик кўрсаткичларидан бири;

k_j – самарадорликнинг j -кўрсаткичининг солиштирма қиймати;

X_j – j -кўрсаткичнинг миқдорий баҳоси;

n – кўрсаткичлар миқдори;

q – ягона баҳолаш шкаласи градациялари миқдори.

Агар ИАХ таркибига бир нечта бўлинма кирса, у ҳолда самарадорликнинг умумий кўрсаткичи қуйидаги формула бўйича ҳисобланади:

$$\mathcal{E}f^{\wedge} = (\mathcal{E}f_1 + \mathcal{E}f_2 + \mathcal{E}f_3 + \dots + \mathcal{E}f_n) / n,$$

Бу ерда n — бўлинмалар миқдори.

Шундай қилиб, ички аудит хизмати фаолиятини баҳолашнинг мувозанатлаштирилган кўрсаткичлар тизими ички аудит хизмати фаолияти билан боғлиқ харажатлар ва натижаларни ўлчашга йўналтирилган аниқ ташкиллаштирилган жараёни, шунингдек, ушбу натижаларни корхона фаолияти натижаларига таъсирини баҳолашни ўзида акс этади. Самарадорликни комплекс баҳолаш натижалари ички аудит ва назоратни амалга ошириш бўйича ишларнинг асосий муаммоларининг якуний индикаторлари ҳисобланади ҳамда аниқланган оғишларни ўз вақтида тузатишга имкон беради.

Ички аудит иши самарадорлигини баҳолаш корхона учун энг асосий вазифалардан ҳисобланади. Ички аудиторлар ўз ишларини бажариш билан бирга корхонага янги ғоя ва тавсиялар билан мурожаат этиб унинг фаолиятини янада ривожлантириб бориши даркор. Ички аудиторларнинг олдида қўйилган

вазифалари ва функцияларидан келиб чиқиб уларнинг самарадорлигини баҳолаш мумкин.

Ички аудит хизмати функцияларининг фаолият самарадорлигини баҳолаш ўтказишда қуйидаги хизмат турларини таклиф қилади:

- корхоналарда ички аудиторларнинг самарадорлигини баҳолашда ички аудит миллий стандартини ишлаб чиқиши ва амалиётга жорий этиш зарур;

- корхонанинг ички аудит бўлинмасининг Стандарт талабларига мутаносиблиги бўйича мустақил ташқи баҳолашни бажариш;

- ички аудит бўлинмалари фаолият самарадорлигини методологиялари асосида ички аудит соҳасида илғор амалиётлар намуналари билан таққослаш;

- ички аудит фаолиятининг корхона бўлинмаларида мавжуд методологик талаблар ва ички стандартларга мутаносиблиги бўйича баҳолаш ишларини ўтказиш;

- корхона томонидан ички аудит фаолият самарадорлигини мустақил баҳолаш бажарилиши учун дастурлар ишлаб чиқиш;

- ички аудит фаолият самарадорлигини баҳолаш ўтказилишидан корхоналар учун потенциал фойдалар;

- ички аудит хизматининг мавжуд функциялари фаолияти унинг олдида қўйилган мақсад ва вазифаларга қанчалик мос тушиши ҳақида мустақил ва ҳолис фикрга эга бўлиш;

- корхонадаги ички аудит хизматларининг асосий истеъмолчилари талаблари ва кутишлари қай даражада қондирилганлиги бўйича мустақил баҳо олиш;

- корхонанинг ички аудит хизмати фаолиятининг Стандартлар талаблари ва ички аудит бўйича илғор амалиёт намуналарига мутаносиблиги бўйича мустақил баҳо олиш;

- корхонада ички аудит хизматининг функциялари фаолият самарадорлигини ошириш бўйича амалий тавсиялар олиш.

Юқоридаги келтирилган тавсия ва таклифларни инобатга олиб, хўжалик юритувчи субъектлар ўз фаолиятида ички аудит хизматидан мунтазам фойдаланиши келгусидаги муваффақиятларнинг муҳим омилларидан бири бўлиб ҳисобланади, ички аудит хизмати самарадорлигини тўғри баҳолаш орқали уни ташкил этиш корхоналар мулк эгаларининг долзарб вазифаларидан ҳисобланади. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит хизмати самарадорлигини баҳолашда муҳим аҳамиятга эга деб ҳисоблаймиз.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сон қарори билан тасдиқланган «Корхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида низом». – Т.: Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2006. 42 (230)-сон.

2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720 “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони. – Т.:

Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2015 й., 17-сон, 204-модда

3. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник. Финстатинформ, – Москва.: 2000. – 239 с.

4. Пугачёв В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учеб. – М.: Дело и сервис, 2010. – 224 с.

5. www.gki.uz - Ўзбекистон Республикаси Давлат Рақобат қўмитаси сайти.