

**Б.Ю. Менгликулов,
и.ф.н., доц., ТошДАУ**

БОШҚАРУВ АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ ВА ТАШКИЛИЙ-УСЛУБИЙ ЖИХАТЛАРИНИ ШАКЛЛАНТИРИШ

В статье изучены вопросы формирования организации теоритических и организационно-методических аспектов управленческого аудита. Даны цель и задачи управленческого аудита. Раскрыты способы учета, анализи затрат и себестоимости и аудита производства продукции.

In article studied the problems of formation of the organization of theoretical and organizational and methodical aspects of administrative audit are studied. Are given the purpose and problems of administrative audit. It is opened ways of the account, the analysis of expenses and prime cost and production audit.

Калитли сўзлар: бошқарув аудити, бухгалтерия ҳисоби, таҳлил, қишлоқ хўжалик корхоналари, харажатлар, таннарх, калькуляция, умумишлаб чиқариш харажатлари, маҳсулот.

Бошқарув аудити тасниф гуруҳига кўра белгиланган мақсад-вазифаси бўйича аудит ҳисобланади. Кўп тармоқли фермер хўжаликларининг ташкил этилиши ва умуман, аграр ишлаб чиқаришни диверсификациялаш, бошқарув ҳисобининг ривожланиши ва аудиторлик фаолияти роли ошиши каби сабаблар бошқарув аудитининг ташкилий-услубий жиҳатларини ишлаб чиқиш ва уни аграр секторда жорий қилиш заруратини юзага келтирмоқда.

Бу эса, корхоналар молиявий ҳисоботининг тўғри ва ишончлилигини аниқловчи аудиторлик текширувларини ўтказиш методикаларини ишлаб чиқиш ва жорий қилиш билан бир қаторда бошқарув аудитининг нисбатан янги масалаларини ҳал этишни тақозо этмоқда.

Ишлаб чиқариш корхоналарининг бошқарув тизимларини баҳолаш, яъни бошқарув аудити тизимли туб ўзгаришлар, ишлаб чиқаришни модернизациялаш ва диверсификациялаш, шунингдек, бозор рақобатининг кучайиши шароитида алоҳида долзарблик касб этади.

Бошқарув аудити ички аудиторлар томонидан ҳам, ташқи аудиторлар томонидан ҳам амалга оширилиши мумкин. Ташқи аудиторлар томонидан амалга ошириладиган бошқарув аудити ишлаб чиқариш самарадорлигини ошириш ва бошқарув ҳисоби соҳасида мўлжалланган мақсадларга эришиш мақсадида кўрсатилувчи профессионал хизмат турларидан бири ҳисобланади.

Бошқарув аудитининг учта муҳим мақсади ажратилади:

- ташкилот бошқарув тизими самарадорлигини баҳолаш;
- “тор жойлар”ни (масалан, қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари ишлаб чиқариш ташкилий тузилмасининг ички фирма хатарлари) аниқлаш;
- бошқарув тизимларини такомиллаштиришга доир тавсияларни ишлаб чиқиш.

Бошқарув аудити, аввало корхонанинг тузилиши ва такомиллаштирилиши, яширин ички хўжалик резервларини топиш ва корхона фаолияти самарадорлигини янада ошириш билан боғлиқ масалаларни ҳал қилади. Мазкур масалаларни ҳал қилиш натижасида аграр сектор хўжалик субъектларининг рақобатда устун бўлишлари ва барқарор ривожланишлари таъминланади.

Республика Президенти И.А. Каримов харажатларни камайтириш ва таннархни пасайтириш масаласи тўхталиб, “... қатъий тежамкорлик тизимини жорий этиш, ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулот таннархини камайтиришни рағбатлантириш ҳисобидан корхоналарнинг рақобатбардошлигини ошириш”[1] зарурлигини таъкидлаб ўтган эдилар.

Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобининг шаклланиши ва тўғрилигини асослаш ва ишлатилмаган резервларни аниқлаш, маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари бошқарув аудитининг ўзига хос хусусиятлари ҳисобланади[2].

Маҳсулот ишлаб чиқариш харажати текшириш жараёнида бошқарув аудитининг қуйидаги айрим вазифалари ҳал этилади:

- қўлланилаётган харажатлар ҳисоби методи, харажатлар ҳисобининг йиғма варианты, умумишлаб чиқариш харажатларини тақсимлаш методларининг асосланганлигини баҳолаш;

- бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини дастлабки баҳолаш тизимини тасдиқлаш;

- ҳисобда бевосита ва билвосита харажатларни объектларга тўғри олиб борилгани ва акс эттирилганлигини тасдиқлаш;

- тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг инвентаризацияси сифатини баҳолаш;

- таннарх кўрсаткичларини ишлаб чиқариш харажатлари йиғма ҳисоби маълумотлари бўйича назорат қилиш.

Иқтисодиётни модернизациялаш ва аграр ишлаб чиқаришни диверсификациялаш шароитида тўғри ишлаб чиқилган хўжалик стратегияси, яхши натижа беришини кўзлаб тузилган барқарор иқтисодий ривожланиш режаси, бошқарув тизими ва самарали ташкил этилган бухгалтерия ҳисоби биргаликда хўжалик субъектининг молиявий барқарорлигини таъминлайди.

Ишлаб чиқариш ресурсларининг барча турларидан самарали фойдаланиш, чиқимларни камайтириш ва даромадлиликни ошириш ҳар қандай қишлоқ хўжалиги корхонаси фаолиятининг асосий стратегик вазифаси ҳисобланади. Бунда ахборотнинг тўғрилиги, ўз вақтида тайёрланганлиги ва якуний аниқлигини таъминловчи бухгалтерия ҳисобига муҳим ўрин берилади.

Қишлоқ хўжалиги корхонасида харажатлар ҳисоби тизими корхона бошқаруви тизимида марказий бўғин ҳисобланади, чунки бунда ҳақиқий чиқимлар тўғрисидаги ахборот шаклланади, демак, ҳақиқий фойдани, яъни корхона ташкил этилганда эришиш мақсад қилиб олинган кўрсаткични ҳисоблаб чиқариш учун асослар яратилади.

Амалдаги меъёрий-услубий ҳужжатларга мувофиқ, хўжалиги, жумладан, қишлоқ хўжалик субъектлари учун маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобининг иккита варианты кўзда тутилган.

Калькуляция варианты деб аталувчи биринчи вариантда ҳисоб даври мобайнида ҳисобот даври харажатлари ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобининг счётлар дебети бўйича ресурслар ҳисоби счётлари кредитида бевосита ва билвосита харажатларга бўлинган ҳолда тўпланади. Ҳисоб даври натижалари бўйича 2510 – “Умумишлаб чиқариш харажатлари” счётида акс этган харажатлар суммаси калькуляция объектлари бўйича тақсимланади. Шу тариқа, маҳсулотнинг тўла ишлаб чиқариш таннархи аниқланади.

Иккинчи вариант харажатларнинг ишлаб чиқариш ҳажмига боғлиқлик белгисига қараб чекланган ҳолда маҳсулот таннарихига киритилиш тизимига асосланади (бу “директ-костинг” (direct-costing) деган ном олган).

Харажатларнинг ўзгармас ва ўзгарувчан харажатларга бўлиниши маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми ўзгаришига қараб чиқимлар ҳам ўзгариши билан изоҳланади. Уларнинг бири ишлаб чиқариш ҳажмига тўғри мутаносиб, бошқалари нотекис ўзгаради, учинчи хиллари эса ишлаб чиқариш ҳажмига кўп ҳам боғлиқ бўлмайди, баъзан ўзгармас бўлиб қолади ёки аҳамиятсиз даражада ўзгаради. Бошқа тенг шароитларда ўзгарувчан харажатлар олинган маҳсулот, бажарилган ишлар ҳажми ўзгариши билан ўзгаради. Маҳсулот ишлаб чиқариш чиқимларидаги ўзгармас харажатлар улуши эса ҳисобот даврида қанча кўп маҳсулот олинса, шунча кам бўлади ва аксинча. Шунинг учун қишлоқ хўжалигида харажатларнинг ўзгарувчан ва ўзгармас турларга бўлиниши уларнинг ўсувчанлиги ва турли омилларга боғлиқлигини аниқлашга, корхона бўлинмаларининг харажатлари устидан тезкор назорат олиб боришга, баъзи чиқимларнинг ишлаб чиқариш жараёнидаги роли ва ўрнини белгилаш, маҳсулот таннарихини камайтириш бўйича холис стратегик ва тактик бошқарув қарорлари қабул қилишга имкон беради.

Монографик тадқиқотлар шуни кўрсатадики, қишлоқ хўжалиги корхоналари, хусусан, фермер хўжаликларида харажатларни ўзгармас ва ўзгарувчан турларга ажратиш методи қўлланилиши қатор объектив ва субъектив сабабларга кўра сезиларли даражада чекланган. Шуни алоҳида таъкидлаш керакки, бошқарув ҳисобини “директ-костинг” деб номланувчи мазкур метод бўйича ташкил қилиш маржинал ва соф даромадни объектив белгилашга имкон беради. Ҳисобда харажатларни сегментлар бўйича ва умуман ўзгарувчан ва ўзгармас турларга бўлиш қишлоқ хўжалиги ташкилотлари учун фойдали кўрилган харажатларни кирим билан тўғридан-тўғри таққослаш йўли билан ҳисобга олиш, қилинган харажатларни сотувлар бўйича битимлар ҳисобида вақт бўйича акс эттириш муддатларини яқинлаштиришга имкон беради.

Ҳисоб ишида “директ-костинг” методининг қўлланилиши қуйидагиларни назарда тутади:

- ҳисоб давридаги барча харажатларни ўзгармас ва ўзгарувчан турларга бўлиш; умумишлаб чиқариш харажатларини эса ўзгарувчан ва ўзгармас турларга бўлиш;

- таннархни фақат ўзгарувчан харажатлар қисмида ҳисобга олиш ва режалаштириш;

- ўзгармас давр харажатларини ҳисобот даврининг молиявий натижаларга ёзиб юбориш;

- омборлардаги тайёр маҳсулот қолдиқлари захиралари ва тугалланмаган ишлаб чиқаришни ўзгарувчан харажатлар бўйича ҳисоблаш.

Шу тариқа, қисқартирилган таннарх шаклланади, ўзгармас умумишлаб чиқариш харажатлари эса ҳисоб-китобларда иштирок этмайди ва тўлалигича маҳсулот турларига бўлинмасдан, сотилган маҳсулот таннархига умумий сумма билан киритилади, давр харажатлари эса молиявий натижаларга киритилади.

Маҳсулотнинг тўлиқ бўлмаган таннархи ҳисоблаб топилганда маржинал даромад ва операцион фойда тўғрисидаги ахборот шаклланади. Маржинал даромад ва операцион фойда маҳсулот таннархини бошқаришда муҳим аҳамиятга эга. Улар ушбу кўрсаткичларнинг маҳсулот нархи, чиқарилаётган маҳсулот тузилмаси, ўзгарувчан ва ўзгармас харажатлар ўлчамига боғлиқлигини кўрсатади.

“Харажатлар – ҳажм – фойда”нинг ўзаро боғлиқлигини таҳлил қилиш асосида ишлаб чиқариш ҳажмининг зарарсизлик нуқтаси маҳсулот бирлиги ёки маҳсулот қиймати билан белгиланади. Зарарсизлик нуқтасида сотувларнинг фойда ҳам, зарар ҳам келтирмайдиган ҳажми аниқланади. Уни ҳисоблаб чиқариш учун учта асосий метод: тенглама, маржинал даромад ва график методлари қўлланилади.

Шундай қилиб, “харажатлар – ҳажм – фойда” бошқарув таҳлили асосида маҳсулот ишлаб чиқаришнинг оптимал ҳажмини далиллаш, шунингдек, алоҳида буюртмаларни қабул қилишнинг мақсадга мувофиқлигини, янги маҳсулот нархи ва ҳоказоларни асослаш мумкин.

Аудит пайтида ишлаб чиқаришдан кўрилган фойда тўғрисида “директ-костинг” методидан фойдаланган ҳолда ҳисобот тузиш тақозо этилади. Мазкур ҳисобот моддаларининг умумий корхона бўйича таркиби ва мазмуни қуйидагича: сотишдан тушган тушум; ўзгарувчан харажатлар; маржинал даромад; ўзгармас харажатлар; ишлаб чиқаришдан олинган (операцион) фойда; сотилган маҳсулот миқдори. Ушбу ҳисобот кўрсаткичлари молиявий ҳисоботнинг сотишдан тушган соф тушум, сотилган маҳсулот таннархи, ялпи фойда, давр харажатлари, молиявий фаолиятдан кўрилган харажатлар ва даромадлар, умумхўжалик фойдаси кабилар кўрсатилган молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-шакл) маълумотлари билан анчагина мос келади. Лекин таклиф этилаётган ҳисоботларни фақатгина корхона бўйича эмас, балки тузилмавий бўлинмалар, маҳсулот турлари ва ҳ.к. бўйича тузиш мақсадга мувофиқдир.

Шу тариқа, нафақат молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг тўғрилигини тасдиқлаш, балки жавобгарлик марказлари, маҳсулот турлари бўйича харажатлар тўғрисидаги ахборот ҳам бошқарув аудитининг натижаси бўлади. Олинган ахборот менежерларга асосли бошқарув қарорлари қабул қилишга имкон беради.

Харажатларни ҳисобга олишнинг у ёки бу методидан фойдаланиш ва таннархни калькуляция қилиш соҳанинг хусусиятлари ва ишлаб чиқаришнинг ўзига хос жиҳатларини ҳисобга олишни тақозо этади. Қишлоқ хўжалиги ишлаб

чиқариши узоқ вақт давом этувчи ишлаб чиқариш даври ва ишлаб чиқариш ва маҳсулот сотувининг мавсумий ўзгариб туришлари билан ажралиб туради.

Бу ҳолда шуни инобатга олиш керакки, тўла таннархни шакллантиришда умумишлаб чиқариш харажатлари узоқ вақт давомида тугалланмаган ишлаб чиқаришда қолади. “Директ-костинг” методидан фойдаланиш деҳқончилик маҳсулоти сотуви бўлмаган даврда ўзгармас харажатларни зарарларга ёзиб юборишни талаб қилади (агар чорвачилик маҳсулотларини сотишдан кўрилган маржинал даромад ушбу харажатларни қоплаб юбормаса).

Қуйидагиларни ўзгармас харажатларни 9110 – “Сотилган тайёр маҳсулот таннархи” счётига чиқариб юборишнинг ижобий томонлари дейиш мумкин:

- ўзгармас харажатларни чиқариб юбориш ва алоҳида маҳсулот турлари таннархини калькуляция қилиш тартибининг соддалашиши;

- айланма активларнинг айланувчанлик кўрсаткичлари яхшиланиши ва мазкур кўрсаткичларнинг баланс активида камайиши боис корxonанинг барча мулки кўрсаткичларининг яхшиланиши;

- айланма активларнинг рентабеллик кўрсаткичлари яхшиланиши ва мазкур кўрсаткичларнинг баланс активида камайиши боис корxonанинг барча мулки кўрсаткичларининг яхшиланиши.

Ўзгармас харажатларни кўрсатилган вариантлардан фойдаланган ҳолда ҳисобдан чиқариб юборишдан кўриладиган тахминий оқибатларни баҳолашда қатор корxonаларда ўзгармас умумишлаб чиқариш харажатларининг ишлаб чиқариш таннархидаги улуши уларнинг одатдаги катталигидан (одатда бу катталик 15-30 % бўлади) анчагина баланд бўлиб кетиши мумкинлигини назарда тутиш лозим.

Маҳсулот таннархини “директ-костинг” методи бўйича калькуляция қилиш учун 2510-счёт маълумотларидан фойдаланганда ҳаққоний натижалар чиқавермайди. Мазкур методга кўра, маҳсулот таннархига оид аниқ кўрсаткичларни ҳисоблаш учун умумишлаб чиқариш харажатлари таркибидан ҳақиқий ўзгарувчан ва ўзгармас харажатларни ажратиш ва умумий ўзгарувчан харажатларни аниқлаш учун уларни бевосита ўзгарувчан харажатларга қўшиш керак.

2510 – “Умумишлаб чиқариш харажатлари” счётида ҳисобга олинувчи билвосита ўзгарувчан харажатлар тўғрисида маълумот олиш учун ушбу сётга иккита субсёт очиш мақсадга мувофиқдир:

2511 – “Умумишлаб чиқариш ўзгарувчан харажатлари”;

2512 – “Умумишлаб чиқариш ўзгармас харажатлари”.

Биринчи субсётда машина ва ускуналарни сақлаш ва эксплуатация қилиш харажатларининг асосий қисмини (асосий воситалар бўйича маҳсулот (иш) ҳажмига қараб ҳисоблаб чиқарилган амортизация суммаси, истеъмол қилинган ёқилғи, барча турдаги энергия, мойлаш материаллари қиймати, ускуна ва транспортлар жорий таъмири, юкларнинг ички ташуви ва х.к.) ҳисобга олиш лозим.

Иккинчи субсётда машина ва ускуналарни сақлаш ва эксплуатация қилиш харажатларининг ишлаб чиқариш ҳажмига боғлиқ бўлмаган қисмини (асосий воситалар бўйича амортизациянинг ишлаб чиқариш ҳажми билан

боғлиқ бўлмаган усуллари билан ҳисоблаб чиқарилган суммаси, бошқа харажатлар қисми ва ҳ.к.), шунингдек, корхонанинг тузилмавий бўлинмаларига хизмат кўрсатиш, бошқарувни ташкил этиш ва тузилмавий бўлинмаларни бошқариш билан боғлиқ бошқа харажатларни ҳисобга олиш лозим.

2510 – “Умумишлаб чиқариш харажатлари” счётининг биринчи ва иккинчи субсчётларида ҳисобга олинувчи харажатларни бирлаштирувчи рўйхат тузилмавий бўлинмалар ва умуман, корхона фаолиятининг барча хусусиятларини инобатга олган ҳолда белгиланади.

Ой тугаши билан умумишлаб чиқариш ўзгарувчан харажатлари бевосита харажатлар ҳисоби счётларига, умумишлаб чиқариш ўзгармас харажатлари эса, юқорида кўрсатиб ўтганимиздек, 9110 – “Сотилган тайёр маҳсулот таннархи” счётига ёзиб юборилиши керак.

“Директ-костинг” методи ҳақиқий чиқимларда ҳам, меъёрлаштирилган чиқимларда ҳам қўлланилиши мумкин. Шунинг учун қишлоқ хўжалигида маҳсулот таннархини бошқариш учун харажатлар ҳисоби меъёрий методидан ва маҳсулот таннархини “директ-костинг” методи билан уйғунликда калькуляция қилиш самарали кўринади. Қуйидагилар ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби меъёрий методининг асосий элементлари ҳисобланади: маҳсулотнинг ҳар бир тури бўйича меъёрларнинг жорий давр бошига ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда меъёрий калькуляциясини тузиш; ишлаб чиқариш харажатларини меъёрлар ва меъёрдан четга чиқишлар бўйича алоҳида ҳисобга олиш; меъёрлар ўзгариши ҳисоби, ҳисобот калькуляцияларини тузиш. Мазкур ҳисоб методи тезкорликни таъминлайди ва ишлаб чиқариш харажатларини аввалдан назорат қилиш имконини яратади ҳамда амалда бошқарув ҳисобининг барча талабларини қондиради.

Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби методини танлашда ва қишлоқ хўжалик маҳсулотлари таннархини калькуляция қилишда меъёрий методнинг афзаллиги шубҳасиздир, “директ-костинг” тизимидан фойдаланиш эса корхонадаги вазиятни чуқур таҳлил этишни талаб қилади.

Ҳужжатлар текширувини бошлашдан аввал аудитор корхонанинг ташкилий ва технологик хусусиятлари, ихтисослашуви, ишлаб чиқариш фаолиятининг ҳар бир тури миқёси ва тузилмасини ўрганиши зарур. Ҳисоб сиёсати ва ишлаб чиқариш хусусиятлари таҳлили асосида аудитор амалда қўлланилаётган ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби методи ва харажатлар ҳисоби йиғма вариантининг асосланганлигини аниқлаштиради.

Агар текширув жараёнида ҳисоб сиёсатида технологик жараён талабларига жавоб берадиган харажатлар ҳисоби методи асосланиб, амалда ушбу метод элементларидан фойдаланилмаётганлиги аниқланса, у ҳолда аудитор ҳар бир четга чиқишни иш ҳужжатларида қайд этиши ва унинг маҳсулот таннархини шакллантиришга кўрсатган таъсирини аниқлаши зарур. Агар ҳисоб сиёсатида баён этилган харажатлар методи технологик жараён хусусиятларига мос келмаса, аудитор мижозга ишлаб чиқариш ҳисобини меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ ташкил этишга имкон берувчи қатор ўзгаришларни тавсия қилиши мумкин.

Ички назорат тизими ва маҳсулот ишлаб чиқариш харажатларининг бухгалтерия ҳисоби тизимига берилган дастлабки баҳони тасдиқлаш учун, назаримизда, тест-синов методи ва кўрсатилган тизимларнинг самарадорлик даражасини белгилаш мақсадга мувофиқдир.

Тест-синов натижаларига кўра тизимнинг ишончлилиқ баҳоси белгиланади ва у режалаштириш босқичида олинган дастлабки баҳо билан таққосланади. Агар бундай баҳо дастлабкисидан паст бўлиб чиқса, бошқа аудиторлик тадбирлари ҳажми ва бу тадбирларни ўтказиш тартибини тўғрилаш керак.

Қишлоқ хўжалиги корхонаси ички назорат ва харажатларнинг бухгалтерия ҳисоби тизимларини комплекс баҳолаш ишлари профессор Л.И. Хоружий методикаси бўйича амалга оширилади [3].

Маҳсулот ишлаб чиқариш харажатларининг ички хўжалиқ назорати (К) аҳволини (самарадорлиги) баҳолаш градацияси (бир босқичдан иккинчи босқичга ўтишдаги изчиллиги):

- К1 – паст даража;
- К2 – ўрта даражадан паст;
- К3 – ўрта даража;
- К4 – ўрта даражадан баланд;
- К5 – юқори даража;

Маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари тизимининг аҳволини (самарадорлигини) (У) баҳолаш градацияси:

- У1 – паст даража;
- У2 – ўрта даражадан паст;
- У3 – ўрта даража;
- У4 – ўрта даражадан баланд;
- У5 – юқори даража.

Профессионал мулоҳаза, амалий тажриба, ташкилотнинг ахборот тизимларини билиш, ҳисоб ходимларининг малака даражаси, ички хўжалиқ назорати тизимининг аҳволи, шунингдек, текширилаётган корхонадаги харажатларнинг шаклланиш хусусиятлари ва харажатларнинг дастлабки қайд этилишидан келиб чиқиб, аудитор кўрсатилган баҳолар градациясининг миқдорий қийматини белгилаши мумкин: К1=0,1; К2=0,3; К3=0,4; К4 =0,6; К5=0,7; У1=0,3; У2=0,4; У3=0,5; У4=0,7; У5=0,8 [2].

Тест-синов натижаларига кўра аудитор қуйидагиларни баҳолайди:

- корхонадаги харажатлар ички хўжалиқ назорати самарадорлиги (олинган кўрсаткичлар суммаси уларнинг миқдорига бўлинади);
- назорат воситалари хатари 100 % дан ички хўжалиқ назорати қиймати олиб ташланади;
- харажатлар ҳисоби тизими самарадорлиги (олинган кўрсаткичлар суммаси уларнинг миқдорига бўлинади);
- қолдиқларнинг ажралмас (ички хўжалиқ) хатари 100 % дан харажатлар ҳисоби тизими қиймати олиб ташланади).

Аудитор тест-синов маълумотларига кўра, назорат тадбирларини режалаштиришда алоҳида эътибор қаратиши зарур бўлган объектларни белгилайди ва аудиторлик хатарини аниқлайди.

Маҳсулот таннархининг тўғри ҳисоблаб чиқарилганини баҳолаш харажатлар аудитининг муҳим хусусияти ҳисобланади. Баҳолаш эса харажатлар йиғма ҳисоби ведомости (ишлаб чиқариш ҳисоботи) маълумотларини арифметик назорат қилиш йўли билан бажарилади. Бунда маҳсулот чиқариш таннархи харажатлар ҳисобининг буюртмали ва қайта тақсимлаш методини қўллаш шароитида давр харажатлари ва тугалланмаган ишлаб чиқариш катталиги ўзгаришининг алгебраик суммаси сифатида, меъёрий метод шароитида эса маҳсулот чиқариш меъёрий таннархи, меъёрлар ўзгариши ва меъёрлардан четга чиқишнинг алгебраик суммаси сифатида шаклланади[4].

Текширув пайтида аниқланган қоидадан четга чиқишлар аудиторнинг иш ҳужжатларида қайд этилади, уларнинг ҳисобот кўрсаткичларига кўрсатадиган миқдорий таъсири аниқланади.

Таннархни камайтириш ва шу асосда қишлоқ хўжалиги маҳсулот (иш, хизмат)лари ишлаб чиқариш рентабеллигини ошириш ишлаб чиқаришда харажатлар ҳисобининг тегишлича ташкил этилишини ва маҳсулот (иш, хизмат) таннархини калькуляция қилиш методикасига риоя этишни талаб қилади. Қишлоқ хўжалигида маҳсулот (иш, хизмат) таннархи даражаси кўп ҳолда асосий техник-иқтисодий омиллар таъсирига боғлиқ:

- техник даражанинг ошиши ва ишлаб чиқаришнинг комплекс механизациялаштирилиши;
- ишлаб чиқаришда илғор технологияларнинг жорий қилиниши;
- ер унумдорлигини оширишга доир тадбирларнинг ўтказилиши;
- ишлаб чиқариш ресурслари (машина, ускуна, чорва, уруғ, озуқа, ўғит ва ҳ.к.) сифати оширилиши;
- қишлоқ хўжалиги экинлари ва чорва зотларининг энг яхши, юқори маҳсулдор навлари ва гибридларининг жорий қилиниши;
- моддий ресурслар ва асосий воситалар нархларининг ўзгариши;
- моддий ва меҳнат ресурсларидан оқилона фойдаланиш;
- меҳнат ва меҳнатга ҳақ тўлашни ташкил этишнинг илғор шакллари кўллаш.

Текширув ўтказиш чоғида аудиторлар фақатгина харажатлар ҳисобининг кўрсатилган хусусиятларинигина эмас, балки маҳсулот (иш, хизмат) таннархи даражасини белгиловчи омилларни ҳам тадқиқ қилишлари зарур. Бунда таҳлилий тадбирлар ва харажатлар даражаси ҳамда қишлоқ хўжалиги маҳсулотларининг таннархига таъсир қилувчи омилларни тадқиқ этувчи статистик методлардан кенг фойдаланилиши керак.

Амалда харажатлар ва таннархнинг кўп омилли динамик жараённинг сунъий кўрсаткичи сифатидаги тенденциясини аниқлаш учун қатор элементар математик усуллардан фойдаланилади. Хусусан, таннархнинг унга таъсир кўрсатувчи омилларга боғлиқ ҳолда ўзгаришини аниқлаш учун турли формулалар мавжуд. Мазкур таҳлил методининг асосий камчиликларидан бири шундаки, у битта математик формулада таннархни уни белгилаб берувчи

омиллар комплекси билан биргаликда акс эттирмайди ва ушбу омилларнинг биргаликдаги ҳаракатини ҳисобга олмайди.

Корреляцион-регрессион методни омилларнинг маҳсулот таннархи ва ишлаб чиқариш харажатларига таъсирини таҳлил қилишнинг энг самарали методи деб айтиш мумкин. Бу метод маълумотларни ЭХМда махсус дастурдан фойдаланган ҳолда қайта ишлашда деярли барча ишлаб чиқариш омилларининг маҳсулот таннархига таъсирининг миқдорий параметрларини ўрнатишга имкон беради. Шундай таҳлил асосида, шунингдек, харажатларни бошқариш (меъёрлаштириш), меҳнат самарадорлиги, маҳсулот ишлаб чиқариш жараёнига оид бошқарув ечимлари лойиҳаларини ишлаб чиқиш, қишлоқ хўжалиги ишлаб чиқариши жараёнлари ва ички хўжалик харажатлар назоратидаги кучли ва кучсиз томонларни аниқлаб олиш мумкин. Харажатлар келиб чиқиш ва маҳсулот чиқариш жараёнини янада оптималлаштиришга оид бошқарув ечимларини ишлаб чиқиш учун иқтисодий-математик моделлаштириш методидан муваффақият билан фойдаланиш ва вазифалар моделини электрон ҳисоблаш машиналарида симплекс-метод билан муваффақиятли ечиш мумкин. Бу методлар янги эмас, лекин улардан аудит амалиётида фойдаланиш самаралидир. Хусусан, ички хўжалик харажатлари назорати тизимини баҳолашда, фойдаланилмаган резервларни топиш ва қишлоқ хўжалиги ишлаб чиқариши самарадорлигини оширишга оид қарорлар қабул қилишда бу методлар катта аҳамиятга эга.

Агар маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари ва цикли бошқарув аудити изчиллик билан аудит принциплари, фаразлари ва талабларига риоя этмасдан ўтказилса, у самарали бўла олмайди. Шу муносабат билан қишлоқ хўжалик корхоналарида маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари ва даври бошқарув аудити методикасини ишлаб чиқиш зарурияти пайдо бўлади.

Маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари аудитини бошлашдан аввал аудит мақсадлари ҳамда вазифаларини (яъни аудит пайтида қандай функциялар амалга оширилади) ва ахборотдан ички фойдаланувчиларнинг талабларини аниқлаб олиш, шунингдек, ташқи фойдаланувчиларнинг тўғри ва ишончли ахборот олишдан манфаатдорликларини ҳисобга олиш керак. Кейин қишлоқ хўжалик корхоналарида маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари ва даврини аудитдан ўтказиш механизминини (корхонанинг қонуний, меъёрий (стандарт) механизмлари, ташқи ва ички аудит (ташкилий механизми) ва аудит ўтказиш пайтида ушбу механизмлар чегарасида ҳаракат қилиш миқёсини аниқ тасаввур қилиш лозим. Сўнг аудит қоидалари, принциплари, фаразлари ва талабларини ҳисобга олган ҳолда аудит технологиясини ишлаб чиқиш тақозо этилади. Аудит технологияси қуйидагиларни ўз ичига олади:

- ташкилот фаолияти ва маҳсулот ишлаб чиқаришдаги харажатлар ички хўжалик назоратини ўрганиш ва ҳисоб ишлари аҳволини баҳолаш;
- маҳсулот чиқиши, харажатлар, таннархнинг иқтисодий таҳлили;
- харажатлар ва маҳсулот чиқиши аудитининг методик усуллари ва услубларини кенг қўллаш;
- аудиторлик далил-исботлари ва аудит натижаларини ҳужжатлаштириш.

Харажатлар ва ишлаб чиқариш даври аудити қуйидаги кетма-кетликда бажарилиши мақсадга мувофиқ бўлади:

- 1) дастлабки (ўрганиш, баҳолаш, синаш, дастурлаш);
- 2) жорий (кузатиш, ҳисобга риоя этилишини текшириш, қайта ҳисоблаш, кузатиб бориш, керакли ҳужжатлардан нусха олиш);
- 3) ҳужжатли (ҳужжатларни текшириш, ҳужжатлардаги маълумотларни солиштириш, ёзма сўров, иқтисодий таҳлил);
- 4) расмийлашмаган (тугалланмаган ишлаб чиқариш инвентаризацияси, эксперт баҳолаш, тадқиқ қилиш, қайта ўлчаб чиқиш, оғзаки сўров);
- 5) якунловчи (сўнгги). Бу босқичда ишлаб чиқариш ҳисоботлари, ҳисоб регистрлари маълумотлари, таннарх калькуляцияси, счётларнинг ёпилиши ва ҳисоботнинг тўғрилиги, резервларнинг ажратилиши, ечимларнинг ишлаб чиқилиши текширилади. Аудит натижалари умумлашмаси якуний ҳужжатлар (ҳисобот, хулоса, маълумотномалар, бошқарув қарорлари лойиҳалари) кўринишида акс этади. Аудиторнинг молиявий ҳисоботнинг даромадлар ва харажатлар тўғрисидаги кўрсаткичларга тегишли фикри аудиторлик хулосасида акс этади.

Маҳсулот ишлаб чиқариш харажатлари ва даврли бошқарув аудитида ташқи аудиторлар ҳам, ички аудиторлар ҳам умумқабул қилинган асосий принципларга амал қилишлари, аудитнинг федерал қоидаларини (стандартларини) янада чуқур тушунишга имкон берувчи талабларга риоя этишлари керак. Бунда аудиторларнинг малакаси, уларнинг касбий тайёрлиги, ташаббускорлиги ва профессионал фикрлаш даражаси муҳим аҳамиятга эга.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Каримов И.А. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. –Тошкент. Ўзбекистон. 2009. 33-34 б.
2. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. –Т.: Ўзбекистон Миллий энциклопедияси, 2003. -612 б.
3. Хоружий Л.И., Джикия К.А., Хоружий В.И. Аудит. –М.: 2000.
4. Хахонова Н.Н., Богатая И.Н. Аудит: учебник. –М.: КНОРУС, 2011. - 720 с.