

**К.Б. Ахмеджанов,
и.ф.н., доц., ТДИУ**

ИҚТИСОДИЁТНИ ЛИБЕРАЛЛАШТИРИШ ШАРОИТИДА ИЧКИ АУДИТНИНГ УСЛУБИЙ УСУЛЛАРИ, ТЕКШИРУВ ОБЪЕКТНИ ТАНЛАШНИНГ АНИҚЛАШ МАСАЛАЛАРИ

Методы аудита, являются основой для проведения предварительного сбора информации, дальнейшего комбинирования и подведения на ее основе выводов. В статье раскрыты: необходимость методов и методик, используемых при проведении внутреннего аудита.

Audit methods are the basis for the preliminary information gathering, further combining and summarizing the conclusions based on it. The article reveals: the need for methods and techniques used during the internal audit.

Ключевые слова: *внутренний аудит, процесс проверки, методы, методики, выборка.*

Ички аудит услубиётназарий умумлаштиришлар ва билиш принциплари, усуллари тизими билан тавсифланади. Бозор муносабатларига ўтиш давридаги аудит усуллари корхонанинг молиявий-хўжалик фаолияти тизимли, комплекс ва органик ўзаро боғлиқликда ўрганилишини таъминлаши лозим. Мақсад қоидабузарликларни аниқлаш ишлари натижаларини холис баҳолаш ва хўжалик юритиш самарадорлигини ошириш захираларини ишга солиш, келажакда самарали бошқарув қарорлари қабул қилиш учун барча турдаги активларнинг бутлиги сақланаётгани, иқтисодий самаралилиги, улардан мақсадга мувофиқ ва қонуний фойдаланилаётганлигини текширишдан иборатдир.

Иқтисодчи олим Н.П. Баришников таъкидлаганидек, “Аудитнинг методик усуллари деганда кўзланган мақсадларга эришиш имконини берадиган турли процедуралар назарда тутилади”[1]. Ички аудит усуллари самарали ва унумли бўлмоғи керак, аудит объекти ва мақсадидан келиб чиқиб, бу усуллар ичидан энг самаралиси танлаб олинади. Аудит объектлари йил бошида белгилаб олинади ва аудиторни олдига қўйилган вазифалардан келиб чиқиб ҳужжатлаштирилади. Аудит объектлари йил бошида белгилаб олинади ва аудиторни олдига қўйилган вазифалардан келиб чиқиб ҳужжатлаштирилади.

Юртбошимиз Ислом Каримов таъкидлаганларидек, “...тадбиркорларга ташқи бозорларни ўрганиш ва чет эллик шерикларни топиш, халқаро тендер савдоларида иштирок этиш, шунингдек, экспорт шартномаларини тузиш, халқаро сертификатлар, рухсат беришга оид ҳужжатларни олиш ва божхона расмийлаштируви бўйича фаол ёрдам берилмоқда. Шу борада ишбилармонлик муҳитини яхшилаш ҳамда кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик ривожини учун янада қулай шароитлар яратишга қаратилган чора-тадбирларни ҳар томонлама қўллаб-қувватлаш зарурлигини барчамиз албатта яхши тушунамиз”[2]. Бу эса аудитнинг хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш, аудиторлик текширувини

ўтказиш методикаси ҳам ўзгаришини талаб этади.

Аудитнинг хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш, аудиторлик текшируви объекти тўғрисидаги маълумотларнинг асосий манбаи бўлган бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботлар билан ўзаро боғлиқлигига катта эътибор қаратилиши керак. Аудиторлик далилларини тўплаш учун ички аудит объектни ўрганишнинг умумилмий ва махсус усулларидан фойдаланади. Умумилмий усуллар таҳлил ва синтез, индукция, дедукция, таққослаш, ўхшатиш, гипотеза, тажриба ва ҳоказоларни ўз ичига олади. Аудитда умумилмий усуллардан фойдаланиш оммавий хусусиятга эга – улар фақат объектлар ва билиш жараёни шарт-шароитларига қараб модификация қилинади, моҳиятини сақлаб қолган ҳолда ўзига хос хусусиятлар касб этади.

Аудит усулларидан фойдаланиш амалиётини ўрганиш борасидаги хорижий тажриба аудит усулларини таснифлаш имконини беради (1-расм).

1-расм

Аудиторлик текширувларини ҳужжатлаштириш ва амалга оширишнинг методик усуллари



Ҳақиқатда	Ҳужжатлаштирилган	Баҳолаш	Компьютерга асосланган
Инвентаризация, кузатув, сўров, кўриб чиқиш	Қайта санаб чиқиш ва такрорлаш процедури, тасдиқлаш, текшириб бориш, излаш, назорат, таққослаш, ўзаро боғлиқ ҳужжатларни мантикий таққослаш, қимматликлар ва пул воситалари ҳаракатини таҳлил қилиш, моделлаштириш	Юридик текширув, иқтисодий текширув, эксперт баҳосини бериш, таҳлилий процедуралар, статистик усуллар	Параллел моделлаштириш, диалог тарзида сўров ўтказиш, маълумотларни тартиблаштириш ва қайта форматлаш, турли файллардаги маълумотларни таққослаш, аудиторлик дастурлари воситалари

Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Тадқиқотлар шундан далолат бермоқдаки, маълумот манбаи, усуллардан умуман бозор иқтисодиётида ёки айрим соҳаларда (умумий ва хусусий) фойдаланиш даражаси, хўжалик юритиш тури ва хўжалик ҳисобидаги

муносабатлар намоён бўлиши шаклларига қараб усулларнинг моҳияти ўзгариши мумкин.

Аудит усуллари шунингдек, ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларини текшириш учун қўлланилаётган тартибни ҳисобга олиш шаклига ҳам боғлиқ.

Аудит жараёни кетма-кет кечадиган бир қатор босқичларни ўз ичига олади, шундай экан ана шу босқичлардан келиб чиққан ҳолда аудит усулларини ажратиш мумкин. Аудитга тайёргарлик кўриш босқичида режалаштиришнинг тармокли усулларида, аудит жараёнида юқорида санаб ўтилган усуллардан, аудитни яқунлаш, ҳисобот тайёрлаш жараёнида эса қуйидаги маълумотни қайта ишлаш усулларида фойдаланилади: гуруҳларга ажратиш, нисбий ва ўртача қийматларни ҳисоблаб чиқиш, коэффициентлар.

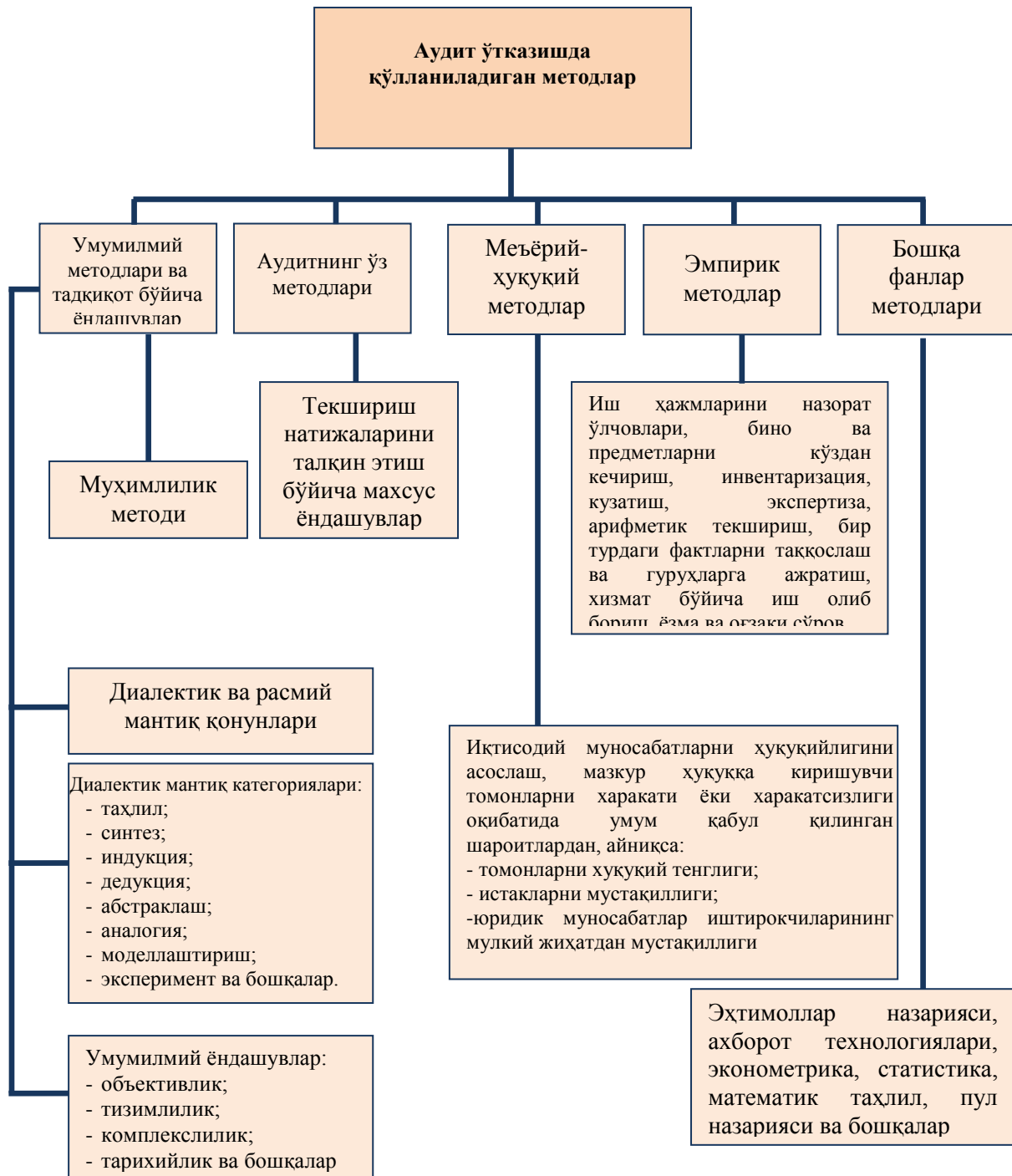
Иқтисодий адабиётларни ўрганиш аудиторлик текширувларини ўтказиш усуллари масаласи юзасидан ягона нуқтаи назар йўқлигини кўрсатади. Бунинг иккита сабаби бўлиб, ушбу сабаблар келишмовчиликларни келтириб чиқармоқда. Биринчи сабаб – айрим усулларни ҳаддан зиёд деталлаштирилиши, иккинчи сабаб эса аудит усулларини назорат хатти-ҳаракатларига тенглаштирилишидир[3].

Хўжалик юритувчи субъектларнинг диверсификацияси ва децентрализацияси ортиб бориши ҳамда бошқарувнинг ташкилий тузилмаларини мураккаблашиб бориши туфайли аудитнинг турли усулларида аралаш фойдаланишга асосланган текширувларнинг роли ортиб бормоқда. Ҳозирда методик усуллар асосини қуйидагилар ташкил этади(2-расм).

Бунда танлашнинг эксперт тартибидан фарқли ўлароқ, хорижий амалиётда ва аудитнинг халқаро стандартлари тавсияларида математик статистиканинг танлаш усули кенг тарқалган. “Бу усул танлаб ўтказилган кузатув маълумотлари асосида жами объектни ўрганишдан иборат. Математик статистиканинг танлаш усулини қўллашнинг асосий шарти танлаш бирлигини тўғри аниқлаш, танлашнинг репрезентативлиги, аудиторлик rischi ва танлаш натижаларини ҳаққоний баҳолашдир”[4]. Таксимот қонунларини билиш танлаш ҳажмини асослироқ аниқлаш имконини беради ва назорат натижалари ишончлилигини оширади. Назорат қилинадиган кўрсаткичлар рўйхати корхонанинг ўзига хос хусусиятлари, ҳисоб юритиш ишларининг автоматлаштирилганлиги даражасига қараб ҳар бир муайян ҳолатда алоҳида аниқланиши керак. Аудиторлик текширувини олиб боришнинг ушбу тури мамлакатимиз аудиторларининг илмий ишларида эътироф этилиши ва кенг тарқалиши лозим, деб ўйлаймиз.

Таҳлил – объектни тадқиқ қилишнинг шундай усулики, у объектни хаёлан ёки амалда таркибий қисмларга ажратишдан иборат бўлиб, бунда қисмларнинг ҳар бири алоҳида, аммо ягона бутун объект доирасида таҳлил қилинади. Хусусан, кўрилган ва қопланмаган зарар миқдорини бухгалтерия ҳисоби объектининг турли сабабларга кўра чиқиб кетиши билан боғлиқ бўлган фаолият турлари ва сегментлари, ишлаб чиқариладиган маҳсулот ассортименти кесимида ўрганиш лозим.

Ички аудит услубий усуллари таснифланиши



Фикримизча, индукция усулларидадан фойдаланиш молиявий аҳволнинг айрим таркибий қисмларини ўрганиш асосида тегишли хулоса чиқариш имконини беради. Хусусан, олинган даромад сабабларини устав фаолиятининг турлари ва сегментлари кесимида ўрганиш лозим. Бу эса фаолиятни муфассал ўрганиш ва аудитни самаралироқ ўтказиш имконини беради.

Дедукция усули қўлланилганда объект тўлиқ ўрганилади, аммо ички аудитнинг хулосалари тегишли ҳисоб-китоблар ва тадқиқот объектининг таркибий қисмларини танлаб текширувдан ўтказиш натижалари билан тасдиқланиши лозим.

Ўхшатиш (аналогия) – илмий тадқиқот усули бўлиб, бу усул ёрдамида бир объект бошқа объектлар билан ўхшашлиги асосида ўрганилади. Мазкур усул турли объектларнинг айрим жиҳатларини ўхшаш бўлишига асосланади ва моделлаштиришнинг асосини ташкил этади.

Моделлаштириш усули жуда кенг тарқалган бўлиб, бу усул объектни алмаштиришга асосланган. Модел қоида кўринишида келтирилган бўлиб, қуйидаги элементларни ўз ичига олади:

- тадқиқот объекти;
- маълумот манбаи;
- тадқиқотнинг методик усуллари;
- ички аудит натижаларини умумлаштириш ва амалга ошириш.

Бошқа сўз билан айтганда, моделлаштиришнинг моҳияти шундан иборатки, бунда текширув объекти алмаштирилади. Ўрганилган барча ҳисоботлар учун маълумот манбаи бўлиб, асосан, объектда текширув ўтказиш масаласи билан боғлиқ бўлган ички ҳужжатлар хизмат қилади. Тадқиқотнинг методологик усуллари, шунингдек, умумлаштирилган натижалар ҳажм жиҳатдан текширув объектига ўхшаш бўлган объект кўрсаткичларидан сезиларли фарқ қилади.

Ўйлаймизки, режалаштиришда АФМС тавсияларига риоя қилиш ва муҳимлилик мезонини қўллаш фаолият самарадорлигини ошишига хизмат қилади.

Мазкур вазиятда аҳамиятлилик мезони сифатида харажатлар моддасининг қийматидан ёки хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан боғлиқ бўлган энг рискли операциялардан фойдаланиш мумкин бўлади. Муҳимлиликнинг маълум чегараси текширув объектини танлаб олишга таъсир қилади. Фикримизча, танлаб текшириш мезонларини тўғри белгилаш текширув ўтказиш вақтига ва охир оқибат аудит натижасига таъсир қилади.

Ички аудит ўтказишнинг усуллари билан бири танлама усулда тест ўтказиш ҳисобланади. Бу усулнинг афзал томонлари:

- текширилаётган ҳужжатлар ҳажми катта бўлган вазиятда қўллаш имкони бўлган ягона усулдир;
- ички текширувларни ўтказишга сарфланадиган маблағни кескин қисқартиради;
- ички аудит ўтказиш муддатини сезиларли даражада қисқартириш имконини беради.

Бироқ, фикримизча, ушбу усулдан фойдаланишнинг ҳам баъзи бир камчиликлари бор. Камчиликлар шундан иборатки, танлама усулда назорат қилинганда олинган натижаларда бирмунча хатоликлар бўлади, сабаби танлама кузатув ўтказилганда зарур параметрларнинг қиймати аниқ бўлмайди. Айрим шароитда танлашдаги хатоликлар объектив ўлчовга эга, аммо уларни тузатиш мумкин. Бунинг учун мос эҳтимоллилик даражаси билан боғлаш керак бўлади.

Текширув жараёнида ички аудитор, асосан, текширилаётган объектларнинг қиймат хусусиятлари билан ишлайди. Шундай экан объектнинг хусусиятига қараб у қуйидаги усуллардан фойдаланади:

- стандарт танлаш усуллари;
- танлов асосида назорат қилишнинг махсус усуллари.

Стандарт усуллар маълумотни тўплаш усулига қараб икки гуруҳга бирлаштирилган:

- репрезентатив танлаш;
- норепрезентатив танлаш.

Танлаб олинган маълумотлар маълум шартларга риоя қилинган ҳолда олинганда репрезентатив ҳисобланади. Бу шартларнинг энг асосийси – текширилаётган жами ҳажм таркибидаги ҳар бир бирликнинг танлаб олинishi имконияти тенг бўлишидир. Бу ҳолда танлама тест ўтказиш жараёнида олинган маълумот бирон жиддий хатоликсиз текширилаётган жами ҳажмга татбиқ этилиши мумкин.

Репрезентатив танловнинг махсус усули монетар танлов усули бўлиб, ундан фақат аудитда фойдаланилади. Унинг моҳияти шундаки, текширувчи бутун диққатини қиймат тавсифлари юқорироқ бўлган ҳужжатларга қаратади. Қанча кўп танлаб олинса, ҳужжатнинг ушбу танловга тушиши эҳтимоли шунча катта бўлади. Мазкур усулда қиймат ўлчовида катта хатоликни ўтказиб юбориш rischi шунча кам бўлади. Бундан ташқари, монетар танлов тест қилинаётган жами ҳажмни оширмаган ҳолда уни қиймат жиҳатдан кенгрок қамраб олади.

Норепрезентатив танлов ички аудиторнинг субъектив фикр-мулоҳазалари асосида амалга оширилади. Қуйидагилар танлов учун асос бўлади:

- ҳужжатларнинг ёки манбаларнинг “гумонлилиги” борасида аудиторнинг интуицияси;
- ички текширувлар ўтказиш бўйича амалий тажриба;
- четдан олинган қўшимча маълумот;
- танлаб олинган ҳужжатлар текширилаётган жами ҳажмга кўп жиҳатдан хос эканлиги борасида ички аудиторнинг тахмини;
- ички аудитор қиймат жиҳатдан йирикрок ҳужжатларни текширишга мойиллиги.

Мамлакатимиз амалиётида ички аудит хизмати асосан йўналтирилган танлов усулини қўллайди. Чунки уни қўллаш осон ва у бухгалтерия ҳисоби чегарасидан чиқмайди. Аммо, бу усулдан фойдаланилганда, натижа чекланган бўлади ва шу сабабли натижани текширилаётган жами ҳажмга татбиқ этиб бўлмайди. Бундан ташқари, бундай танловни амалга ошириш учун аудитор бир қатор статистик ҳисоб-китоблар ва танлаб назорат қилиш усули билан таниш бўлиши лозим. Катта ҳажмдаги маълумот текширилганда репрезентатив танлаш усулини қўллаш энг самарали ҳисобланади.

Автоматлаштирилган аудит усуллари аудиторлик процедуралари самарадорлигини оширади. Маълумотларнинг қайта ишлаш муҳитини ўзгариши аудит усулларига катта таъсир қилиб, янги усул ва процедуралар (имитация, параллель моделлаштириш, маълумотларни қайта форматлаш ва ҳоказо) пайдо бўлишига олиб келади. Шу муносабат билан аудиторлар гуруҳи раҳбари маълумотларни компьютер ёрдамида қайта ишлашнинг аудит

текширувига таъсирини баҳолаш, ҳисоб юритиш учун ҳисоблаш техникасидан фойдаланиш шароитида аудит шакли ва усулларини аниқлаш, статистика ва имитация маълумотлари билан ишлаш, дастурларни таҳлил қилиш, аудиторлик процедураларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун, фикримизча, тегишли мутахассисларни жалб қилиши лозим. Мутахассисларнинг ишини назорат қилиш ва мувофиқлаштириш, компьютер тизимида назорат самарасизлиги рискин баҳолаш учун аудиторлик текшируви раҳбари компьютер технологияларини билиши лозим, чунки бу аудиторлик текшируви мақсадларига эришиш учун ҳал қилувчи аҳамиятга эга ҳисобланади.

Аудитор аудиторлик процедураларини амалга ошириш учун назорат маълумотлари, операцион маълумотларни қайта кўриб чиқиш ёки қўлланилаётган дастурларни кодлаштиришни текшириш каби автоматлашган усуллардан фойдаланади. Бундан ташқари, сўров юбориш ва шархлаш процедураларини амалга ошириш орқали текширувни хужжатлаштириш мақсадга мувофиқ бўлади.

У ёки бу усулларни қўлланишидан қатъий назар комплекс усуллардан фойдаланиш эвазига аудиторлик текшируви самарадорлигини ошади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Барышников Н.П. “Организация и методика проведения общего аудита”, - М, 2012г.
2. Каримов И.А. 2015 йилда иқтисодиётимизда туб таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, модернизация ва диверсификация жараёнларини изчил давом эттириш ҳисобидан хусусий мулк ва хусусий тадбиркорликка кенг йўл очиб бериш – устувор вазифамиздир. – Т.: Ўзбекистон, 2015 й.
3. Овсийчук М.Ф. “Аудит. Организация. Методика проведения”, - М, 2013 г.
4. Каплан Роберт С., Нормон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2012 г. – 275 с.