

**К.Б. Ахмеджанов,
мустақил изланувчи, ТДИУ**

ИҚТИСОДИЁТНИ ДИВЕРСИФИКАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА ИЧКИ АУДИТ ТЕКШИРУВИ ТЕХНОЛОГИЯСИНИ ТАЙЁРЛАШ, РЕЖАЛАШТИРИШ ВА ЎТКАЗИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

В статье раскрыты технология и этапы процесса проведения аудиторской проверки, с особенностями внутреннего аудита. Значительное внимание уделяется этапам планирования и составления программы аудиторской проверки службой внутреннего аудита, для более эффективного проведения внутреннего аудита.

The article deals with the technology and the process steps of the audit, with the features of the internal audit. Considerable attention is paid to the stages of planning and program audit by the internal audit, for more effective internal audit.

Ключевые слова: *этапы аудиторской проверки, планирование, составление программы, контроль.*

«Ички аудит – бу “конвейер” типдаги технология, жараён бўлиб, бунда махсус билим олган ва тайёрланган ходимлар қисқа муддатда ва талаб этилган сифат даражасида маълум алгоритм билан боғлиқ бўлган қатор процедураларни амалга оширади. Мазкур жараён кўплаб такрорланадиган, зерикарли элементларни ўз ичига олган бўлиб, бундай ишларни бажариш, одатда, ассистентларга топширилади. Шу билан бирга, текширувнинг аксарият қисми ижодий ёндашувни талаб этади ва мазкур ишнинг бундай қисми малакали аудиторлар томонидан бажарилади»[1].

Ички аудит технологиясини такомиллаштиришнинг муҳим йўналиши – бу текширув ўтказишни ташкил этиш ва уни такомиллаштириш йўллариининг самарадорлигини ошириш ҳамда унинг заиф томонларини аниқлашдир. Шу сабабдан аудиторлик текшируви босқичларининг кетма-кетлиги, унинг бориши ва натижавийлиги ички аудиторлик назорати самарадорлиги ва ҳолатини белгилаб беради.

Бизнингча, аудит босқичи – бу аудиторлик текшируви ўтказиш жараёнининг алоҳида бир босқичи бўлиб, у маълум даврга мўлжалланган ва муайян кетма-кетликда ўзаро боғлиқ бўлган аудиторлик процедуралари мажмуини ўз ичига олади. Иқтисодиётга доир адабиётларда аудиторлик текширувлари босқичларини уларнинг сони, номи, белгилари ва ҳоказоларга қараб ажратиш борасида мунозаралар олиб борилмоқда.

Ички аудит методологиясига кўра текширув ўтказиш босқичлари кетма-кетлиги тавсия хусусиятига эга. Аудиторлик текширувидан ўтказиш босқичлари қуйидагилардан иборат: дастлабки режалаштириш; аудитнинг умумий режаси ва дастурини ишлаб чиқиш; аудит ўтказиш; аудит натижаларини баҳолаш ва ҳужжатлар асосида расмийлаштириш.

Бизнинг фикримизча, текширув дастурининг мавжудлиги текширувга

ягона ёндашув ва аудит босқичлари изчиллигини таъминлайди. Бироқ, мазкур қоидада риск омиллари ва уларни камайтириш усуллари очиб бериш мақсадга мувофиқ бўлар эди, чунки айнан шу омиллар аудит сифатига таъсир кўрсатиши мумкин.

Шу билан бирга инобатга олиш керакки, режа асосидаги текширувлардан ташқари махсус масалалар юзасидан аудит ўтказиш талаб этилиши мумкин. Бундай ҳолларда аудит дастури талабларига ўзгартириш киритилиши мумкин.

Илмий адабиётларда айрим олимлар аудиторлик текшируви жараёнини турли босқичларга бўлган, лекин босқичларнинг бошланиши ва тугатилиши чегараларини аниқ белгилаб бермаганлар. Шу билан бирга зарур процедуралар кетма-кетлиги ўзгартиришсиз қолдирилган. Аудиторлик текширувини бу аснода босқичларга бўлиш ўтиш даврида аудит жараёнида кузатиладиган сифат ўзгаришлари, аудитнинг риск ҳамда тизимли-йўналтирилган усулларга бўйсундирилганлиги, асосий эътибор хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш, хўжалик рисклари ва корхонанинг келажақда ривожланиш истикболларини баҳолашга қаратилганлигини тўлиқ даражада инобатга олмайди.

Фикримизча, режалаштириш жараёнида аудиторлик текшируви хулосасига ёки фикр юритишга таъсир қилиши мумкин бўлган рисклар инобатга олиниши зарур. Масалан, ўз қийматига кўра бошқа корхоналардаги 60 фоиздан ортиқ бўлган узоқ муддатли инвестициялар энг рискли бўлиши мумкин ва ҳоказо. Шу муносабат билан мазкур масалалар режалаштириш жараёнида инобатга олиниши керак, чунки улар аудиторлик текширувида далиллар йиғишга таъсир қилади. Шунинг учун энг ишончлиси аудиторлик текширувини бешта асосий босқичга ажратиш мақсадга мувофиқдир. 1-жадвал.

1-жадвал

Аудит ўтказишнинг асосий босқичлари

Аудит ўтказиш босқичлари					
I босқич	II босқич	III босқич	IV босқич		V босқич
Тайёрлов босқичи, йиллик режа тузиш, бюджетлар ва жадвалларни тасдиқлаш	Директорлар кенгашининг аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисида қарори	Режалаштириш	Текширув ўтказиш жараёни		Аудиторлик хулосасини тайёрлаш ва уни имзолаш (яқуний босқич)
		Багафсил режа тузиш, объектма-объект, объектлар дастури, сони ва график, рисклар, аҳамиятлилик ва танлаш	Дастур тузиш, текширув ҳужжатларини тўплаш, таҳлил қилиш	Текширув объектидан келиб чиқиб хулосалар	

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Бундай таснифлаш бирмунча шартли ҳисобланади, бунга сабаб назорат амаллари аста-секин бир босқичдан иккинчисига ўтиб боради, баъзи вақтда сурилади ёки бир вақтда амалга оширилади. Шунингдек текшириладиган объектнинг ўзига хос хусусиятлари ва аудиторлик текширувидан кўзланган мақсад ва муайян шарт-шароитдан келиб чиқиб, қўшимча босқичлар ташкил этилиши ёки мавжудлари кенгайтирилиши ҳам мумкин.

Фикримизча, режалаштириш жараёнида ички аудит хизматининг

вазифалари қуйидагилардан иборат бўлади: режалаштириш, далиллар тўплаш, натижаларни умумлаштириш, тавсиялар бажарилиши ва аниқланган номутаносибликларнинг тузатилишини назорат қилиш. Шу сабабдан ички аудитнинг асосий ва аҳамиятли ўзига хос жиҳати шуки, у олдиндан пухта режалаштирилган жараён тариқасида ўтказилиши лозим.

Ички аудитни босқичма-босқич режалаштириш ички аудит хизмати ишини ташкил этиш моделига боғлиқдир. Ички аудиторлар иш юритишининг икки моделини ажратиб кўрсатиш мумкин: горизонтал модел ва вертикал модел. Горизонтал моделдан хорижий мамлакатларда фаолият ёки жараённинг алоҳида тури менежмент тизими талабларига нечоғлик мувофиқлигини текшириш, уларнинг натижалчилиги ва самарадорлигини баҳолаш учун фойдаланилади. Вертикал модел МДХ давлатларида кенг тарқалган бўлиб, компания таркибидаги алоҳида ташкилотнинг фаолияти талабларга нечоғлик мувофиқлигини текшириш учун қўлланилади. Шунини таъкидлаш лозимки, горизонтал модел кўп меҳнат талаб этади ва узокроқ давом этади. Шу билан бирга аҳамиятлироқ ҳам, чунки текширув объектига қўйиладиган талабларни бажаришда иштирок этувчи турли қуйи ташкилотлар, мансабдор шахслар иш соҳаси кесишган фаолиятни қамраб олган. Бундан ташқари, горизонтал текширув қуйи ташкилотлар ўртасидаги тўсиқларни “бартараф этади” ва менежмент тизими иштирокчиларини бир-бири билан ўзаро ҳамкорликда ишлашга рағбатлантиради.

Бунда аудиторлик рискларини камайтириш имконини берувчи қуйидаги процедураларни ташкил этиш ва бажариш заруратини инобатга олиш керак (1-расм).



1-расм. Вертикал ва горизонтал моделларда инобатга олиниши лозим бўлган тамойиллар.

Текширув ҳажми камайган тақдирда аудиторлик rischi ортади. Ҳозирги вақтда аудиторлар ўз амалиётида кўпроқ ялпи текширув процедураларига риоя қилишга интилоқда. Бундай вазиятда текшириладиган қуйи ташкилотлар билан горизонтал ҳамкорлик ижобий натижа беради. Натижада аниқланган қоидабузарликлар сони текширувнинг горизонтал моделидагидан кўра кўпроқ

бўлади, сабаби горизонтал моделда кўпроқ саралаб олиш ва аҳамиятлилик усулларида фойдаланилади, бу эса, ўз навбатида, қоидабузарликни аниқланмаслик рискинни оширади.

Шу муносабат билан аудиторлик текширувини режалаштириш жараёнида раҳбариятнинг фаолияти, шунингдек корхонадаги назорат тизимининг ишлашини таҳлил қилишга алоҳида эътибор қаратилиши лозим.

Аудитни режалаштиришда кўпроқ раҳбариятнинг тажрибаси инобатга олинади ва бошқарув кўникмалари баҳоланади. Ушбу маълумотлар режалаштириш жараёнида ҳисобга олинади ва танлаб текшириш объектига таъсир қилади. Қайд этиш лозимки, аудиторлик текширувини ўтказиш чоғида мазкур мезонлар қайта текширилади ва зарурат бўлса, аудит режаси ва дастурига тузатиш киритилади. Бу ўз навбатида, аудитор ишининг самарадорлигига ва кейинчалик ички аудит хизмати фаолиятига ҳам таъсир қилади. «Ички аудиторлар ҳар бир аудиторлик текширувини режалаштиришлари лозим, чунки улар аудиторлик текширувини режалаштириш ва бажариш учун масъул ҳисобланади»[2].

Америкалик олим Болт Г. Дж. таъкидлаганидек, “Аудитни режалаштириш – бу аудиторлик текширувини самарали ва ўз вақтида ўтказишга қаратилган тадбирлар тизимидир. У аудитнинг стратегияси ва тактикаси ва аудиторлик текшируви ҳажмини белгилаш, аудитнинг умумий режасини тузиш, аудиторлик дастури, муайян аудиторлик процедуралари ва усуллари ишлаб чиқишдан иборатдир”[3].

Бизнингча, аудитни режалаштириш шундай ташкил этилиши керакки, вариантни танлаш бўйича жами ҳаракатлар кўзланган мақсадга эришилишига, яъни текширув ўтказиш аудиторлик процедураларини амалга ошириш тури, ҳажми ва кетма-кетлигини белгилаб олиш стратегияси ва тактикасини тўғри танлашга олиб келиши керак.

Аудит йиллик режа асосида олиб борилади, аммо режадан ташқари текширувлар ўтказиш эҳтимоли ҳам кўзда тутилади. Янги йил учун ички аудитлар режаси 20 декабрдан кечиктирмай ишлаб чиқилади ва тасдиқланади. Ички аудит режалаштирилаётганда қуйи ташкилотларнинг ҳар бири, ҳар бир жараён ва ҳар бир талабни мажбурий тарзда текшириш кўзда тутилади. Шунингдек, ҳар бир аудит бошланишидан олдин аудит жадвали тузилади. Жадвал аудит ўтказиш санасидан бир ҳафта олдин ишлаб чиқилади.

Ички аудит ўтказиш учун компания ходимлари ичидан гуруҳ раҳбари, аудиторлар ва техник мутахассислар тайинланади. Гуруҳ раҳбари ва аудиторлар бошқарув раисининг шахсий таркиб бўйича буйруғи билан тайинланади. Буйруқда гуруҳ раҳбари тайинланган муддат кўрсатилиши мумкин. Агар муддат кўрсатилмаган бўлса, у ҳолда гуруҳ раҳбари чекланмаган муддатга тайинланган ҳисобланади.

Техник мутахассислар етакчи аудиторнинг тавсиясига биноан ҳар бир аудиторлик текшируви учун алоҳида тайинланади (зарурат бўлса). Техник мутахассислар ички аудит ўтказиш тўғрисидаги буйруқ асосида ишга тайинланади.

Бизнинг фикримизча, аудит жадвали тузилаётганда аудиторлар ва техник

мутахассисларни текширув объектлари бўйича тақсимлашда улар бошқа аудиторлар ва техник мутахассислар ишлаётган объектларни текшириши эҳтимоли истисно қилиниши лозим.

Шуни таъкидлаш жоизки, ички аудит хизмати раҳбари қонун талабларига мувофиқ Кузатув кенгашига бўйсунуши лозим, демак ички аудит хизмати иш жадвали ва режаси Кузатув кенгаши томонидан тасдиқланиши керак.

Гуруҳ раҳбари ўз нуқтаи назаридан келиб чиқиб маълум бир объектда текширув ўтказиш бўйича гуруҳ тузади ва масъул шахсларни тайинлайди.

Бизнинг фикримизча Кузатув кенгаши ва ижро органининг ваколатларини аниқ тақсимлаб (белгилаб) олиш мақсадга мувофиқдир. Бунда Кузатув кенгашининг функцияси кўрсатма беришдан, демак ички аудит хизмати олдида қўйилган вазифалар ижро этилишини текширишдан, ижро органининг функцияси эса бизнес оқимларига эришишдан иборат бўлиши лозим.

Ижро органининг функциялари ички аудит хизмати ишлаши ҳамда у ўз олдида қўйилган вазифаларини бажариши учун шарт-шароит яратишдан иборатдир. Хусусан, ички аудит хизматининг йиллик иш режаси намунаси фаолият йўналишлари ва иш жадвалини ўз ичига олади. Иш жадвали Кузатув кенгаши томонидан тасдиқланади. Шу муносабат билан аудит режаси фаолият турлари ва жараёнларнинг мақоми ва аҳамиятини инобатга олган ҳолда ишлаб чиқилиши лозим. Ички аудит йиллик режасининг ички регламенти шакли қуйидаги кўринишга эга бўлиши мумкин (2-жадвал):

2-жадвал

“Ички аудитнинг йиллик режаси” хужжатининг шакли

№ П/п	Объект (фаолият тури, жараён)	Соҳа		Текширув мезонлари	Текширув мақсади	Бош аудиторнинг ФИШ	Аудиторнинг ФИШ	Моддий-техник таъминот
		Куйи ташкилот	Ой, Ҳафта					

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Йиллик бюджет тузилаётганда аҳамиятли жиҳатларга алоҳида эътибор қаратилиши лозим: рискли соҳалар, даромад, филиаллар фаолияти, сотув ва ҳоказо.

Фаолиятнинг асосий турлари компания муваффақияти кўзланган мақсадларга эришишга ҳал қилувчи таъсир кўрсатувчи жараёнларга, шунингдек фаолиятнинг мураккаб турларига биринчи даражали эътибор қаратилиши лозим. Ушбу фаолият турлари ва жараёнларнинг муайян босқичда талаб даражасида бажарилмаслиги компания учун жиддий хавф туғдириши мумкин.

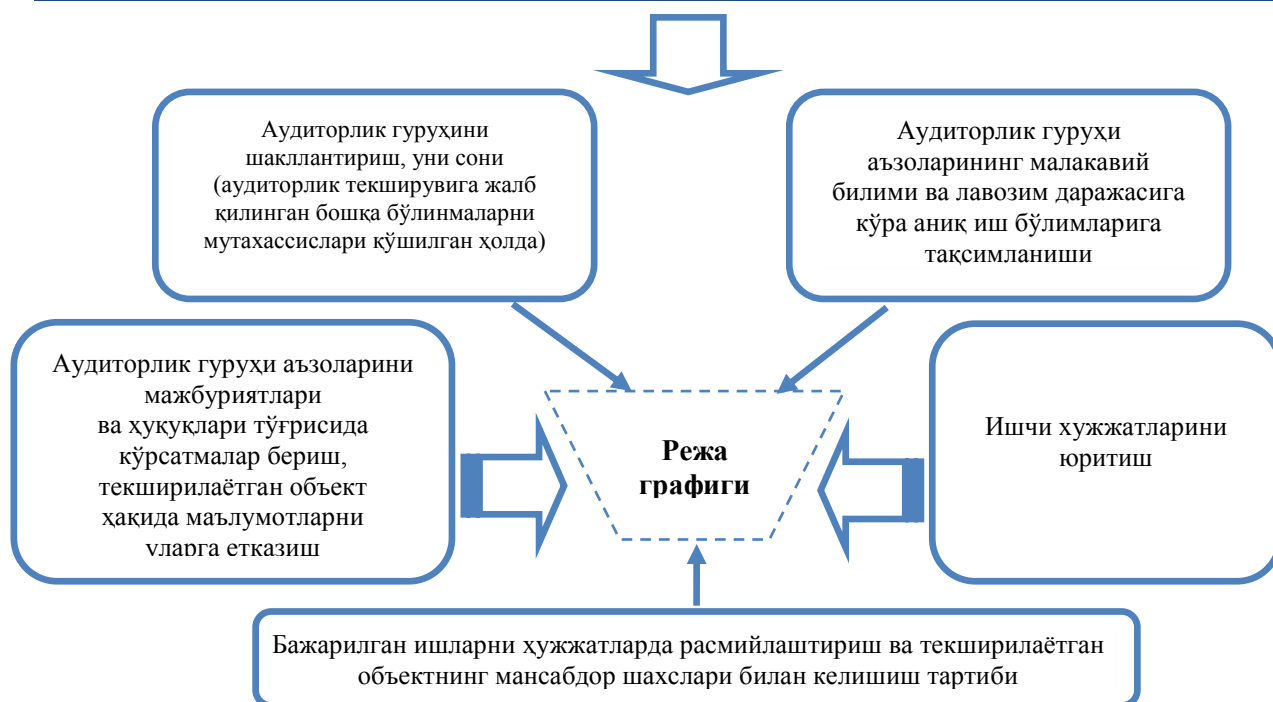
«Асосий жараёнлар сирасига кирадиган типик жараёнларга қуйидагилар киради:

- истеъмолчиларнинг талабларини ўрганиш;
- харидларни бошқариш;
- истеъмолчилар билан ўзаро алоқада бўлиш ва маҳсулотни сотиш;
- ходимларнинг касбий тайёргарлиги ва билимлари»[4].

Асосий жараёнларни тартиблаштириш алоҳида жараёнларнинг бизнеснинг якуний натижасига кўрсатадиган таъсирини иқтисодий баҳолаш орқали амалга оширилади.

Мураккаб жараёнлар – бу шундай жараёнларки, уларни талаб даражасида ташкил этмаслик ёки уларга қўйиладиган талабларга риоя этмаслик фаолият самарадорлигига жиддий хавф туғдиради. Бу жараёнлар зудлик билан тўғрилаш ёки олдини олиш тусига эга хатти-ҳаракатлар тарзида аралашувни талаб этади ва улар доим алоҳида назорат остида бўлиши лозим. Ички хусусиятга эга турли сабаблар туфайли ҳар қандай бизнес-жараён мураккаб жараён тоифасига кириши мумкин. Қуйида “Ички аудиторлик текшируви режаси” келтирилган (2-расм).

Аудиторлар	Режалаштириш	Аудиторлик процедуралари	Ҳисоботларни шакллантириш	Жами, (соат)
Ички аудит хизмати раҳбари	X	X	X	X
Бош аудитор	X	X	X	X
Аудитор	X	X	X	X
Аудитор ёрдамчиси	X	X	X	X
Бошқа мутахассисликлар	X	X	X	X



2-расм. “Ички аудит текшируви режаси” ҳужжати

Манба: Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Танлаб ўтказиладиган аудиторлик текшируви ҳисоботнинг муайян бўлими ёки бир турдаги операциялар гуруҳи доирасидаги барча элементларга аудиторлик процедураларини қўллашни ўз ичига олади. Процедуралар шундай қўлланиладики, ҳар бир элементнинг танланиши эҳтимоли катта бўлади. Танлаб текширув ўтказиш чоғида статистик ёки ностатистик ёндашувни қўллаш мумкин.

Шуни таъкидлаш жоизки, режалаштириш жараёнида энг муҳими текширув

кўламини инобатга олиш, чунки маълумот ҳажми ички аудит хизмати ишига сезиларли таъсир кўрсатади, ички аудит хизмати аъзолари халқаро аудиторлик стандартлари талабларини қўллашлари лозим. Мазкур стандартлар объектларни танлаб олиш, рисклар ва аҳамиятлилик даражасини камайтириш имконини беради.

Халқаро аудиторлик стандартлари объектнинг танлаш қисмида рискларни баҳолаш ва муҳимликни очиб бериш мезонларини аниқлашда статистик ва ностатистик танлаш усулларини қўллашда тавсияларга эга.

Ички аудитда худди ташқи аудитдаги каби хато қилиш, ички назорат воситалари нормал ишлашидан оғишлар бўлиши (ички аудит воситалари тест қилинганда), ҳисоб ёки ҳисобот бузилиши (асосий масала юзасидан аудиторлик текшируви процедураларини бажаришда) rischi мавжуддир.

Танлаб текшириш усули билан боғлиқ риск қачон юзага келади? Риск аудиторнинг танлаб олинган ҳужжатларни текшириш маълумотларига асосланган хулосаси барча ҳужжатларга аудиторлик текшируви процедуралари қўлланганда олинадиган маълумотларга асосланган хулосадан фарқ қилган ҳолда юзага келади.

Танлаб текшириш усулидан фойдаланиш билан боғлиқ қуйидаги икки турдаги рисклар мавжуд:

1) аудитор ички назорат воситалари rischi ҳақиқатда тахмин қилингандан кўра кам ва жиддий хато йўқ, деган хулосага келиши rischi.

Бу турдаги риск аудитнинг ишончилигига таъсир қилади ва бундай вазиятда аудиторлик хулосаси нотўғри бўлиши эҳтимоли жуда каттадир.

2) аудитор ички назорат воситалари rischi ҳақиқатда тахмин қилингандан кўра катта (ички аудит воситалари тест қилинганда); аслида хато бўлмаган ҳолда, аудитор жиддий хатога йўл қўйилган, деган хулосага келиши rischi (асосий масала юзасидан аудиторлик текшируви процедураларини бажаришда).

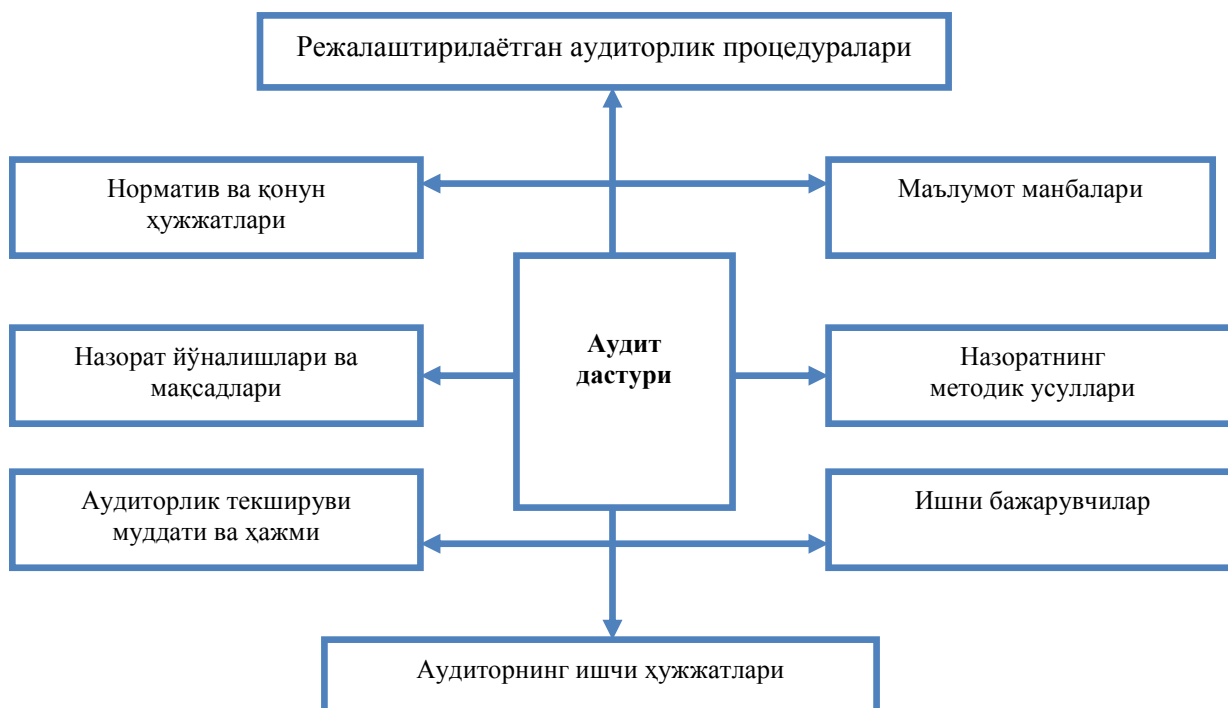
Бу турдаги риск аудитнинг самаралигига таъсир қилади, чунки қўшимча ишларни амалга ошириш заруратини келтириб чиқарадики, дастлабки хулосанинг нотўғрилигини исботлаш талаб этилади.

Ишонч даражаси аталмиш ходисалар бундай рискларга математик қўшимча бўлиб хизмат қилади: риск юқори бўлса, ишонч даражаси паст бўлади; риск ўртача бўлса, ишонч даражаси ҳам ўртача; риск паст бўлса, ишонч даражаси юқори бўлади.

Танлаб текшириш усулини қўллаш билан боғлиқ бўлмаган риск – танлаб олинган ҳужжатлар ҳажми (яъни текшириш учун танлаб олинган элементлар сони) билан боғлиқ бўлган сабаблардан бошқа ҳар қандай сабабларга кўра аудитор хато хулоса чиқаришига олиб келадиган омиллар оқибатидир.

Танлаб олинган элемент – бу индивидуал элементлар бўлиб, улар ҳисобда акс эттирилади ва барча ҳужжатларнинг таркибий қисми ҳисобланади. Масалан, бир турдаги бирламчи ҳужжатлар, банкдаги ҳисоб рақамидан кўчирмаларга изоҳ бўлувчи алоҳида ёзувлар, сотувлар бўйича счёту-фактуралар ва дебиторларнинг шахсий ҳисоб рақамлари бўйича сальдо.

Режалаштириш жараёнидаги аҳамиятли босқич – бу аудиторлик текшируви дастурини ёзиш. Аудит дастури – бу аудитда қўлланиладиган жами усуллари ва йўллар бўлиб, улар белгиланган шаклда ҳужжатлар асосида расмийлаштирилади. Мазкур аудиторлик текширувида қўлланиладиган аудиторлик процедуралари рўйхатини ўз ичига олади, шунингдек дустурда ушбу процедуралар хусусияти, муддати, ҳажми ва муайян ижрочилари кўрсатилади (3-расм).



3-расм. Аудит дастури ва унинг таркибий элементлари
Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Асосий масалалар юзасидан аудиторлик процедуралари бухгалтерия ҳисобида айланмалар ва ҳисоблар бўйича сальдо тўғри акс этирилганини батафсил текширишни ўз ичига олади. Бундан ташқари, дастурда аудиторлик текширувининг умумий ва ҳар босқичдаги мақсадлари ифода этилиши мумкин. Аудит давомида аудиторлик текшируви бошланишидан олдин тайёрланган дастурга ўзгартиришлар киритилиши мумкин.

Хўжалик юритувчи субъектлар самарали фаолият олиб бориши учун ички аудитни дастлабки режалаштириш ва дастурини тузиш ўта долзарб ҳисобланади. Ушбу масала етарли даражада чуқур тадқиқ этилган ва ҳозирги замон талабларидан келиб чиққан ҳолда аҳамияти янада ортиб бормоқда. Шу сабабли мазкур мавзунинг долзарблиги ҳозирги кунда ҳам сақланиб қолмоқда ва татқиқот ишларини олиб бориш жуда муҳим ҳисобланади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Панкратова Л.А., кафедра управленческого учета и аудита Орловского государственного института экономики и торговли Манба: “Аудитор” журнали

№11-2012, 2012 йил 13 декабрь.

2. Пугачёв В.В. «Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса» —Москва: Дело и Сервис, 2010 год.

3. Болт Г. Дж. Практическое руководство по управлению сбытом.- М.: Экономика, 2011.

4. Данилевский Ю. А. Мезенцева Т. М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. – М. «Финансы и статистика», 2009 г.