

ИҚТИСОДИЁТНИ ЭРКИНЛАШТИРИШ ШАРОИТИДА АУДИТОРЛИК ТАҲЛИЛИНИНГ ТУТГАН ЎРНИ

Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти катта ўқитувчиси

Д.Д. Пашаходжаева

Аннотация: Мақолада аудиторлик таҳлилининг моҳияти, турлари ва уларнинг иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида тутган ўрни ёритилган

Таянч сўзлар: аудит, таҳлил, аудиторлик таҳлили, аудиторлик текишувларига асосланган таҳлил, аудиторлик текишувларига асосланмаган таҳлил, ички аудиторлар, ташқи аудиторлар, омилли таҳлил, операцион рычаг

Аннотация: В статье описаны сущность и виды аудиторского анализа и их роль в либерализации экономики.

Ключевые слова: аудит, анализ, аудиторский анализ, анализ на основе аудиторских проверок, анализ, не основанный на аудите, внутренние аудиторы, внешние аудиторы, факторный анализ, операционный рычаг

Abstract: The article describes the essence and types of audit analysis and their role in the liberalization of the economy.

Keywords: audit, analysis, audit analysis, audit-based analysis, non-audit analysis, internal auditors, external auditors, factor analysis, operating leverage

Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида амалиётга турли атамаларни корхоналар фаолиятида қўллаш турли янги дастакларни, мос равишда, уларни англлатувчи тушунчаларни пайдо бўлишига олиб келмоқда. Аудиторлик таҳлили тушунчаси ҳам шулар сирасига киради. Ушбу тушунча, кўриниб турибдики, «аудит», «аудитор», «таҳлил» каби тушунчалардан амалий фаолиятда биргаликда фойдаланиш эвазига пайдо бўлган дастакдир.

Манбаларда келтирилган изоҳларга кўра «аудит» - бу лотинча «**auditing**» сўзидан олинган бўлиб, рус тилида «*слушаю*», рус тилидан ўзбек тилига ўгирилганда эса «*эшитаман*» маъносини англатади. «Аудитор» тушунчаси лотинча «**auditor**» сўзидан олинган бўлиб, рус тилида «*слушатель*», «*ученик*», «*следователь*» маъноларини, бизнинг тилимизда рус тилидан таржима қилинганда, у мос равишда «*эшитувчи*», «*ўқувчи*», «*терговчи*» маъноларини англатади [3].

«Таҳлил» грекча «*analysis*» сўзидан олинган бўлиб, ажратиш, бўлаклаш, парчалаш сингари маъноларни англатади [5].

Демак, юқоридаги тушунчаларга асосланган ҳолда, аудиторлик таҳлили тушунчаси, жуда оддий қилиб айтганда, «аудиторлар томонидан ўтказиладиган таҳлил» маъносини билдиради.

Республикамиз Президентининг 2013 йил 4 апрелдаги «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ва уларнинг кўрсатилаётган хизматлар сифати учун жавобгарлигини ошириш тўғрисида»ги ПҚ-615-сонли қарори билан тасдиқланган «Аудиторлик ташкилотлари тўғрисида Низом»да хўжалик юритувчи субъектлар молиявий

ҳисоботларининг таҳлили ва ишончлилигини тасдиқлаш, хўжалик фаолияти самарадорлигини реал ва ҳаққоний баҳолаш аудиторлик ташкилотларининг асосий вазифалари сифатида белгиланган.

Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини чуқур таҳлил қилиш бўйича аудиторлик ташкилотлари олдига қўйилган ушбу вазифалар, бир томондан, аудит ва таҳлилнинг ўзаро узвийлигидан дарак берса, иккинчи томондан, аудит ва таҳлил фанлари ҳамда улар амалиётида янги йўналиш ҳисобланган аудиторлик таҳлилининг назарий, методологик ва ташкилий асосларини яратишдек муҳим масалаларни ҳал қилишни зарурат қилиб қўймоқда.

Таъкидлаш жоизки, аудиторлик таҳлилининг амалиётга кириб келиши билан республикамизда чоп қилинган махсус адабиётларда, чунончи дарсликлар ва ўқув қўлланмаларда «аудиторлик таҳлили» атамаси пайдо бўлди. Чунончи, проф.М.Қ. Пардаев ўзининг «Иқтисодий таҳлил назарияси» дарслигида аудиторлик таҳлиliga шундай таъриф берган: «Аудиторлик таҳлили – бу хўжалик юритувчи субъектлар молия хўжалик фаолиятини аудит қилганда тўғри хулоса чиқариш учун аудиторлар томонидан ўтказиладиган таҳлилдир»[1].

Охириги йилларда аудиторлик таҳлилининг мақоми ва талқинига оид айрим илмий мақолалар ҳам чоп қилинди. Чунончи, проф К.Б. Уразов ва О.Пардаевлар ўзларининг «Аудиторлик таҳлилининг мақоми ва талқини хусусида», деб номланган мақоласида аудиторлик таҳлилининг иқтисодий таҳлилнинг янги йўналиши сифатида шаклланиб келаётганлигини, бироқ унинг назарий, ташкилий ва методологик асосларини ҳали тўлиқ яратилмаганлигини таъкидлаганлар. Ушбу олимларнинг аудиторлик таҳлиliga доир қуйидаги саволларга жавоб топиш лозимлиги тўғрисидаги фикрлари жуда ҳам диққатга сазовордир: «(1) хўш, аудиторлик таҳлилининг ўзи нима? (2) аудиторлик таҳлили мазмунан ва шаклан, шунингдек бошқа жиҳатлари бўйича яхлит иқтисодий таҳлилнинг ёки унинг таркибий қисмлари сифатида эътироф этилган молиявий таҳлил ва бошқарув таҳлилининг бир бўлагими ёки улардан тубдан фарқ қиладиган таҳлилми? (3) аудиторлик таҳлили бирламчими ёки аудиторлик текшируви бирламчими? (4) таҳлил ва текширувда уларнинг қайси бири бошқасига хизмат қилади? (5) таҳлил учун текширув ўтказиладими ёки аудиторлик текшируви учун таҳлил ўтказиладими? (6) аудиторлик текширувининг ўзи аудиторлик таҳлили дегани эмасми? (7) аудиторлик таҳлили мустақил фан бўлиши мумкинми?»

Албатта, ушбу саволларга жавоб топиш лозим. Бусиз, ҳаётимизга жуда тез ва кенг кўламда кириб бораётган аудиторлик таҳлилининг келгуси тақдирини ҳал этиб бўлмайди. Бизнингча, китобларда ва мақолаларда аудиторлик таҳлиliga олимлар томонидан берилган таърифлар ва талқинлардан унинг барча муаммолари ҳал этилди, деб хулоса қилиб бўлмайди. Аудиторлик таҳлиliga тегишли юқорида келтирилган саволларнинг тўлиқ ўз жавобларини топмаганлиги ҳали бу соҳада келгусида қилинадиган ишларнинг кўплигидан дарак беради.

Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини ҳолис текшириш, улар молиявий ҳисоботларини таҳлил қилиш, хўжалик фаолияти самарадорлигини реал ва ҳаққоний баҳолаш каби муолажаларни ўзида мужассамлаштирган

аудиторлик таҳлиliga бўлган талаб ва таклифларнинг борган сайин кучайиши ушбу иқтисодий дастакнинг назарий, ташкилий ва услубий масалаларни ҳал этишни «Аудит» ва «Иқтисодий таҳлил» каби фанлар олдига кўндаланг қилиб кўйиши табиий ҳол.

Фикримизча, «аудиторлик таҳлили» ўзининг мазмун ва моҳияти бўйича иқтисодий таҳлилнинг бир тури ҳисобланади. Бироқ у махсус бизнес бирликлари бўлган аудиторлик ташкилотлар томонидан шартнома асосида ўтказиладиган иқтисодий таҳлилдир. Аудиторлик таҳлили аудиторлик ташкилотларининг тадбиркорлик фаолияти ҳисобланган аудиторлик фаолиятининг ажралмас қисмидир. Харақтерига кўра аудиторлик таҳлили аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказиладиган аудиторлик текширувларига ҳам, профессионал хизматларга ҳам тегишлидир. Аудиторлик текширувларида аудиторлар ҳужжатларни, бухгалтерия ҳисоби счётларидаги ёзувларни, турли ёзишмаларни, ҳисоб-китобларни, баланс ва ҳисоботнинг бошқа шаклларида келтирилган маълумотларни турли мақсадларда таҳлил қиладилар. Шунингдек, аудиторлик хизматларига доир шартномалар шартларига кўра ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари асосида корхоналар, алоҳида олинган жавобгарлик марказлари фаолияти кўрсаткичлари таҳлил қилинади, улар самарадорлигига баҳо берилади, ички ишлатилмаётган резервлар аниқланади ва ҳақозолар.

Аудиторлик таҳлиliga жараён сифатида тавсифланадиган умумий «аудит»нинг элементи сифатида қараш мақсадга мувофиқ. Жараён сифатида корхона ва ташкилотларда олиб бориладиган аудиторлик текширувлари ёки аудиторлик профессионал хизматлари ўз ичига турли аудиторлик муолажаларини олади. Аудиторлик таҳлили шундай муолажалардан бири ҳисобланади. Аудиторлик текширувлари ёки аудиторлик профессионал хизматларни олиб боришда таҳлил билан боғлиқ муолажалар турли шакл ва усулларда амалга оширилади. Чунончи, аудиторлик текширувларида ёки иқтисодий таҳлилни ўтказиш бўйича профессионал хизматларни кўрсатишда аудиторлар ҳисоб ва ҳисобот маълумотларини юқоридан қуйига қараб, яъни вертикал тарзда, шунингдек, ҳисобот маълумотларини унинг қаторлари бўйича чапдан ўнгга қараб, яъни горизонтал (визуал) тарзда таҳлил қилишлари мумкин. Муолажаларни у ёки бу шаклларда, шунингдек турли усуллар ёрдамида олиб борилиши аудиторлик таҳлилининг турларини ҳам белгилайди.

Аудиторлик текширувларида қўлланиладиган таҳлилнинг аҳамияти шундаки, бунда, авваламбор, ҳисоб ва ҳисоботда мавжуд четланишлар аниқланади, ушбу четланишлар миқдор бирлигида ўлчанади, шунингдек уни вужудга келишига сабаблар бўлган омиллар топилади, бу омиллар бевосита ва билвосита омилларга ажратилади, салбий жиҳатдан таъсир қилган омилларни бартараф қилиш бўйича тавсиялар шакллантирилади. Айнан шулар аудиторлик текширувларига асосланган таҳлилни ахборот фойдаланувчилар учун реал ва ҳаққоний маълумотлар билан таъминлаш воситаларидан бири эканлигидан дарак беради. Аудиторларнинг дастлаб текширишларга асосланмасдан ва профессионал хизматлар сифатида олиб борган таҳлили юқоридаги хислатларга эга бўлмайди. Текширилмаган маълумотларга асосланиб ўтказилган аудиторлик

таҳлили нотўғри бошқарув қарорларини қабул қилинишига ҳам олиб келиши мумкин.

Юқоридагиларнинг барчаси аудиторлик таҳлилининг ўзига хос ва мос бўлган таҳлил тури эканлигидан дарак беради. Аудиторлик текширувларига асосланган ва унга асосланмасдан ўтказиладиган аудиторлик таҳлили уларнинг ҳар бирига мос равишдаги таърифни беришни тақозо этади. Фикримизча, уларга қуйидагича таърифларни бериш мақсадга мувофиқдир.

Аудиторлик текширувларига асосланган таҳлил – бу аудиторлик ташкилотлари томонидан шартномалар асосида корхоналарга уларда юз берган операциялар, жараёнлар ва фаолият турларини, шунингдек уларни миқдор ва сифат жиҳатдан тавсифловчи кўрсаткичлар ҳаққонийлигини текшириш, тизимлаш, гуруҳлаш, жамлаш ва баҳо бериш билан боғлиқ муолажалар мажмуаси.

Аудиторлик текширувларига асосланмаган таҳлил – бу аудиторлик ташкилотлари томонидан шартномалар асосида корхоналарга уларда юз берган операциялар, жараёнлар ва фаолият турларини, шунингдек уларни миқдор ва сифат жиҳатдан тавсифловчи кўрсаткичларни тақдим этилган ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари ҳаққонийлигини текширмасдан тизимлаш, гуруҳлаш, жамлаш ва баҳо бериш билан боғлиқ муолажалар мажмуаси.

Хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти кўрсаткичларининг, шу жумладан фойда солиғи кўрсаткичлари бўйича ўтказиладиган аудиторлик хизматларида энг кенг қўлланиладиган аудиторлик таҳлилинини турли белгилари бўйича таснифлаш мумкин. Фикримизча, улар ичида энг муҳимлари бўлиб, аудиторлик таҳлилининг қандай аудиторлар томонидан ўтказилиши, қандай мақсадларда ўтказилиши, қандай усулларга асосланиб ўтказилиши каби белгилари ўта муҳимдир.

Қандай аудиторлар томонидан ўтказилишига қараб аудиторлик таҳлилинини ички аудиторлар ва ташқи аудиторлар томонидан ўтказилган аудиторлик таҳлилларига ажратиш лозим. Ички аудиторлар томонидан ўтказиладиган аудиторлик таҳлили, одатда, ички аудит хизмати ходимлари томонидан жорий фаолият сифатида олиб борилади. Бундай аудиторлик таҳлили хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини тактик ва стратегик бошқаришда ўта муҳим роль ўйнайди. Ташқи аудиторлар томонидан ўтказиладиган аудиторлик таҳлили корхонанинг ҳисоб ва ҳисоботи маълумотлари асосида унинг ҳаққонийлигига ҳолис аудиторлик хулосасини бериш ёки бундай шартга асосланмасдан корхонада иқтисодий ишларни яхшилашга қаратилган бошқарув қарорларини қабул қилишда ёрдам бериш мақсадида шартномалар асосида ўтказиладиган таҳлил ҳисобланади. Ички аудиторлик таҳлили мавжуд бўлмаганда ёки уни олиб борувчилар қобилияти етарлича бўлмаганда ташқи аудиторлик таҳлили энг юқори самара берадиган иқтисодий таҳлил ҳисобланади. Бизнингча, бу борада проф. М.Қ.Пардаев томонидан билдирилган қуйидаги фикрларни диққатга молик, деб ҳисоблаймиз: «Иқтисодий таҳлил натижалари бошқарув билан бирга аудиторларнинг хулоса чиқариши учун ҳам асос бўлиб хизмат қилади..... Зеро, аудиторлик хулосасини чиқариш учун фақат таҳлил натижаларидан фойдаланиш мумкин ҳолос»[1].

Қандай усулларга асосланганлигига кўра аудиторлик таҳлилини динамик таҳлил ёки (горизонтал таҳлил) ва статик таҳлил ёки вертикал таҳлилларга ажратиш лозим. Охириги турдаги таҳлил адабиётларда [4] омилли таҳлил ҳам деб аталади.

Динамик таҳлил ёки горизонтал таҳлил деганда, одатда, молиявий хўжалик фаолияти кўрсаткичларидаги ўзгаришлар тенденцияларини баҳолашга қаратилган таҳлил тушунилади. Бундай таҳлил катор йилларда кўрсаткичлардаги ўзгаришлар тенденцияларини аниқлашга имкон беради. Чунончи, фойда солиғи кўрсаткичларининг горизонтал таҳлили корхоналарда ушбу кўрсаткичларнинг пул бирлигидаги миқдоридан юз берган ўзгаришларни аниқлаш имконини беради. Шунингдек, горизонтал таҳлилда фойда солиғи кўрсаткичларининг ўсиш ёки пасайиш даражалари аниқланади. Горизонтал таҳлил асосида корхонада фойда солиғи кўрсаткичларининг миқдор ва нисбий кўрсаткичларида юз берган тенденцияларга сабаб бўлаётган омиллар аниқланади, улар миқдори пул бирлигида ўлчанади. Горизонтал таҳлилнинг яна бир характерли жиҳати шундаки, унинг ёрдамида даромадлар, харажатлар, фойда ва зарар каби кўрсаткичларнинг фойда солиғи кўрсаткичларига таъсир доираси ҳам пул бирликларида, ҳам фоизларда аниқланади. Адабиётларда буни «операцион ричаг» усулига асосланган горизонтал таҳлил [2] ҳам, деб атайдилар. Ушбу усулнинг моҳиятига ва уни фойда солиғи кўрсаткичлари таҳлилида қўллаш тартибига кейинги тадқиқотларда алоҳида тўхталамиз.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Пардаев М.Қ. Иқтисодий таҳлил назарияси. Дарслик.- Самарқанд, «Зарафшон», 2001.- 183-б.
2. Управленческий учет. –Т.: ПРАГМА, 2004. – с.79
3. Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Ўқув қўлланма.- Т.: Ўқитувчи, 2004. – 357-б.
4. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учебник. –М.: Инфра-М, 2008. – с.69;
5. Қудратов Т. Қ., Файзиева Н. Қишлоқ хўжалик корхоналари фаолиятининг таҳлили. Дарслик.- Самарқанд,2010.- 12-б.