

Z.U.Xamidova, PhD, TMI dotsenti  
B.Y.Xolmatov, BMA tinglovchisi

## BYUDJET TASHKILOTLARIDA ICHKI AUDIT XIZMATINI TASHKIL QILISHNING XORIJ TAJRIBASI

**Annotatsiya:** Mazkur maqolada byudjet tashkilotlarida mablag’larni tasarruf etish va ularning maqsadli sarflanishini ta’minlashda ichki audit xizmatini tashkil qilishning zarurligi asoslangan. Davlat sektorida ichki auditning xorij tajribalari tadqiq etilgan. Mamlakatimizda byudjet tashkilotlarida ichki audit xizmatini tashkil etishni takomillashtirishda ilg’or xorij tajribalaridan foydalanish yuzasidan mualliflik yondashuvlari keltirilgan.

**Kalit so’zlar:** audit, byudjet tashkiloti, byudjet ijrosi, ichki audit, nazorat, moliyaviy hisobot.

**Аннотация:** В данной статье обоснована необходимость организации службы внутреннего аудита в бюджетных организациях для обеспечения распоряжения средствами и их целевого расходования. Изучен зарубежный опыт внутреннего аудита в государственном секторе. Представлены авторские подходы по использованию передового зарубежного опыта в совершенствовании организации службы внутреннего аудита бюджетных организаций в нашей стране.

**Ключевые слова:** аудит, бюджетная организация, исполнение бюджета, внутренний аудит, контроль, финансовая отчетность.

**Annotation:** This article substantiates the need to organize an internal audit service in budget organizations to ensure the management of funds and their targeted spending. The foreign experience of internal audit in the public sector was studied. The author's approaches to the use of advanced foreign experience in improving the organization of the internal audit service of budget organizations in our country are presented.

**Key words:** audit, budget organization, budget execution, internal audit, control, financial reporting.

Bugungi kunda dunyo miqyosida rivojlanib borayotgan integratsion jarayonlar, iqtisodiyotni globallasuvi va innovatsion jadallik har qanday tizimni zamonaviy jarayonga mos ravishda takomillashtirishni talab etadi. Rivojlangan mamlakatlarning tajribasidan kelib chiqib, mamlakat iqtisodiyotini muhim qismini tashkil etadigan byudjet mablag’larini oqilona va rejali sarflanishi yuzasidan byudjet tashkilotlarida ichki audit xizmatini tashkil qilish orqali maqsadsiz xarajatlarni qisqartirishga imkon yaratiladi.

Xalqaro iqtisodiy forumda ta’kidlanganidek, “Bozor iqtisodiyoti sharoitida byudjet tashkilotlarida ichki auditning roli ortib bormoqda, chunki nafaqat xarajatlarni olingan daromadlar bilan taqqoslash, balki moliyaviy resurslardan samarali foydalanish va xarajatlarni qat’iy nazorat qilish zarur”.[1] Xorijiy

mamlakatlardan ichki auditga ega bo’lganlari o’zlarining funksiyalarini muayyan qonunlar yoki qoidalarga muvofiq o’rnatgan.

Xalqaro miqyosda davlat sektorining o’ziga xos xususiyatlarini hisobga olgan holda tizimni moslashtirishga yordam beradigan choralar ko’rilmogda. Amalda, har bir mamlakatning ichki audit boshqarmasi, ularning milliy qonunchiligini hisobga olgan holda audit tartibini batafsil tavsiflaydi. Shuni ta’kidlash kerakki, mamlakatlarning qonunchiligi Ichki Auditorlar Instituti – IIA, Yevropa ichki audit institutlari konfederatsiyasi – ECIIA va Oliy Audit Institutlarining xalqaro tashkiloti – INTOSAI kabi tashkilotlar tomonidan ishlab chiqilgan ko’rsatmalar asosida shakllantirilgan. Bu ko’rsatmalar faqat davlat sektori auditi uchun majburiy bo’lmagan asos sifatida murojaat qilinishi va qabul qilinishi mumkin bo’lgan umumiy qoidalardir.

Mamlakatimizda davlat mablag’lari haqidagi ma’lumotlarning shaffofligini ta’minlash, byudjet mablag’larini samarali ishlatilishini yanada takomillashtirish, byudjet mablag’laridan oqilona foydalanish, maqsadsiz sarf-xarajatlarni qisqartirish hamda ularni doimiy nazorat qilishga qaratilgan chora-tadbirlarni ishlab chiqish bugungi voqelik nuqtai nazaridan dolzarb bo’lib qolmogda.

Davlat byudjetidan moliyalashtiriladigan byudjet tashkilotlarida ichki auditni joriy etish O’zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017 yil 21 avgustdagi PQ-3231-son “Ta’lim va tibbiyot muassasalarini moliyalashtirish mexanizmini hamda davlat moliyaviy nazorati tizimini yanada takomillashtirish to’g’risida»gi qarori asosida amalga oshiriladi.[1]

Ichki audit xizmatining joriy qilinishi nafaqat, byudjetning bosh tasarrufchisi bo’lgan vazirlik va idoralar tomonidan davlat byudjeti mablatlari maqsadli ishlatilishini, byudjet tashkilotlari samaradorligini, mutaxassislardan oqilona foydalanish, axborot oqimlari ishonchligi va shaffofligiga erishish, balki bu borada vakolatli organlar oldida to’laqonli hisobotlarni ta’minlash va shu orqali boshqaruv tizimini yanada takomillashtirish imkoniyatini beradi. Shu sababdan, xorijiy davlatlarning mazkur yo’nalishdagi tajribalarini o’rganish, mamlakatimiz byudjet tashkilotlarida ichki auditni rivojlantirishning omili sanaladi.

Yurtimizda bu tizim yangi kirib kelayotganligi tufayli tushuntirish o’rnida shuni qayd etish kerakki, bir davlatda ichki nazorat, moliyaviy nazorat, ichki audit, davlat moliyaviy nazorati va hisob palatalarining mavjud bo’lishi ikki xil tizimning aralashmasidan kelib chiqqan, ya’ni davlat moliyaviy nazorat tizimi va ichki audit tizimi.

Xorij tajribasini o’rganishda quyidagi mintaqalarga bo’lib tahlil qilish maqsadga muvofiq:

- Amerika Qo’shma Shtatlari;
- Yevropa mamlakatlari;
- Osiyo mamlakatlari.

AQShda byudjet tashkilotlarining ichki auditi uzoq yillarga borib taqaladi. Dastlabki tashkil qilinishi ikkinchi jahon urushi tugaganidan keyin Mudofaa vazirligi tarkibida bosh nazorat boshqarmasi yaratilishi bilan boshlandi. Bu 1940 yillarga to’g’ri kelib, armiya nazorati agentligi doirasida AQShda va boshqa davlatlarda 20

dan ortiq boʻlimlar tashkil etilgan. Bunga sabab, harbiy byudjetdan foydalanishda suisteʼmolliklar va firibgarlik holatlari koʻp uchragan.

Biroq, AQShning iqtisodiy muhiti inglizlarnikidan farq qilganligi va ingliz nazorat usuli koʻp vaqt hamda mablagʻ talab qilganligi uchun ingliz usulidan voz kechdilar. Bu esa AQShning davlat ichki auditi uchun muhim qarorlarni qabul qilishga turtki boʻldi. “Sarbanes-Oksley” qonunining qabul qilinishi, bu qonun doirasida “COSO” va “COSO-ERM” modellarining yaratilishi nafaqat, AQSh uchun, balki, butun dunyo uchun byudjet tashkilotlarida ichki nazorat hamda ichki auditni yaratilishiga asos boʻldi.

Ushbu yangiliklar byudjet tashkilotlarida ichki nazorat va ichki audit rolini keskin oshishiga olib keldi va butun dunyo amaliyotiga sezilarli taʼsir koʻrsatdi. Yuqoridagi modellar asosida talablar bugungi kunda deyarli barcha rivojlangan mamlakatlarda oʻrnatilgan.

Yana bir muhim jihati shundaki, bu model ham byudjet tashkilotlari, ham xususiy sektor uchun xizmat qildi. Yaʼni har ikki tizimni ham tez va oson moslashtirdi. AQSh ham byudjet tashkilotlari uchun bu modelni moslashtirdi va bu model asosida davlat auditi standartlarini ishlab chiqdi.

Shu bilan bir qatorda aytish mumkinki, AQShda davlat auditi standartlari uchta turdagi byudjet auditidan iborat: moliyaviy audi, muvofiqlik auditi, samaradorlikni tekshirish.

Biroq, AQShda audit standartlarining asosiy xususiyati shundaki, ular tavakkalchilikni boshqarishning umumeʼtirof etilgan modellari nuqtai nazaridan risklarni boshqarishning batafsil tartibini belgilamaydi. Auditorlik faoliyati doirasidagi tavakkalchiliklarni aniqlash, baholash va tasniflash byudjet tashkilotlarida ichki auditni oʻtkazuvchi shaxslarning kasbiy fikri va tajribasini qoʻllash bilan bogʻliq.[3]

Barcha rivojlangan davlatlarning byudjet tashkilotlarida majburiy ichki auditni amalga oshirish, uning vazifalari va yoʻnalishlarini tavsiflovchi va tartibga soluvchi rasmiy hujjatlarni qabul qilgan holda AQShdan oʻrnak olgan davlat tashqi audit organlari faoliyati bilan bogʻliq normativ-huquqiy hujjatlardagi ichki audit bilan oʻzaro taʼsir oʻtkazish tartib-taomillari va zaruriy oʻzgartirishlarni ishlab chiqdi. Baʼzi mamlakatlarda boʻlimlarning majburiy ichki auditga oʻtish bosqichma-bosqich amalga oshirildi: jumladan, Kanadada dastlab (1962 yilda) ushbu chora ijro etuvchi hokimiyat organlariga tavsiya etilgan, soʻngra (1973 yilda) Gʻaznachilik kengashi tegishli koʻrsatma chiqardi.

Yevropa mamlakatlarining byudjet tashkilotlari ichki auditining rivojlanishiga nazar tashlasak, har bir davlatda bir-biriga oʻxshamagan tizim mavjudligini koʻramiz. Yevropa Ittifoqiga aʼzo mamlakatlarning deyarli barchasida byudjet tashkilotlari ichki auditi tuzilgan. Ular xatarlarni boshqarish, ichki nazoratni koʻrib chiqish va maslahat berish orqali byudjet tashkilotlarining samarali boshqaruviga oʻz hissasini qoʻshadi.

Shuningdek, Yevropa mamlakatlari byudjet tashkilotlari ichki nazorati va ichki auditi meʼyoriy-huquqiy tartibga solingan boʻlib, bu sohadagi asosiy hujjat Lima deklaratsiyasi hisoblanadi. Deklaratsiya 1977 yil oktyabr oyida Lima (Peru) shahrida

bo’lib o’tgan IX INTOSAI kongresida qabul qilingan. Bu eng yuqori moliyaviy nazorat organlari – INTOSAI a’zolari uchun mintaqadan qat’iy nazar, ularning rivojlanish darajasi, boshqaruv tizimi yoki ichki tashkilotga qo’shilish uchun juda muhimdir. Lima deklaratsiyasining asosiy maqsadi byudjet tashkilotlari auditini tamoyillarini yaratadi, ularni amalga oshirish bo’yicha ko’rsatmalar beradi va byudjet tashkilotlarida mustaqil audit o’tkazishga chaqiradi.

Lima deklaratsiyasining 15-moddasi 3-chi bo’limida: “Ushbu faoliyatni kengaytirish va faollashtirish tavsiya etiladi. Qonunchilik asosida davlat moliyaviy nazoratining yagona texnologiyasini ishlab chiqish muhimdir” deb keltirilgan.[4] Deklaratsiyaning tegishli moddalari doirasida davlatlarning ko’pchiligi byudjet tashkilotlarini ichki nazorati va ichki audit to’g’risidagi qonunlarini ishlab chiqdilar. Xususan, Yevropa ittifoqiga a’zo 24 davlatda o’zlarining byudjet tashkilotlari to’g’risidagi qonunlarida byudjet tashkilotlarini nazoratini tartibga soldilar.

Yana shuni ham ta’kidlab o’tishimiz joizki, Yevropa mamlakatlarida byudjet tashkilotlarining ichki nazorat va ichki audit xizmati 2 xil ko’rinishda tashkil qilingan. Birinchisi, markazlashgan ichki boshqaruv tizimi (Lyuksemburg va Ispaniya), ikkinchisi, markazlashmagan ichki boshqaruv tizimi (Daniya, Niderlandiya, Shvetsiya, Buyuk Britaniya, va Yevropa Ittifoqiga 12 ta yangi a’zo bo’lgan davlatlar).

Shuningdek, ko’pgina Yevropa Ittifoqiga a’zo davlatlarda ichki audit to’g’ridan-to’g’ri byudjet tashkilotlarining yuqori organlari bilan bog’lanadi va hisobot beradi. Tashkilotga qarab, ichki audit xizmati vazir yoki vazir o’rinbosari, bosh kotib, bosh direktor yoki hokimga hisobot berishi mumkin.

Bunday hisobot liniyasi ichki audit uchun etarlicha tashkiliy mustaqillikni ta’minlash va uning samaradorligini namoyish etish uchun zarur va rasmiy ravishda, ayniqsa manfaatlar to’qnashuvining oldini olish uchun tashkil etilishi kerak.

Tashkil etilgan byudjet tashkilotlari ichki audit xizmati rahbari har bir davlatda har xil muddatga saylanadi. Jumladan, Portugaliyada 4 yil, Shvetsiyada 6 yil, Xorvatiyada 8 yil, Ispaniyada 10 yil, Germaniya, Avstriya va Vengriyada 12 yil hamda Angliya va Fransiyada umrbod, ammo maksimal yoshi 68 yosh bilan chegaralangan. Auditorlar rahbarlarini tanlash va ularning amal qilish muddati davlat sektori audit to’g’risidagi qonunlar bilan tartibga solinadi hamda Bosh auditor mustaqilligiga, ayniqsa tashkiliy va funksional mustaqilligiga bevosita ta’sir qiladi.

Osiyo mamlakatlarida byudjet tashkilotlarining ichki audit xizmatini tashkil topishi va rivojlanishi boshqa mintaqalarnikidan birmuncha farq qilishi aniqlandi. Osiyo mamlakatlarining barchasida ham byudjet tashkilotlarida ichki nazorat va ichki audit xizmati tashkil etilmagan, ba’zilarida yaxshi rivojlangan, ba’zilarida endi tashkil etilgan.

Qozog’iston, Qirg’iziston, Ozarbayjon, Tojikiston kabi O’rta Osiyo mamlakatlarida byudjet tashkilotlari ichki auditining me’yoriy-huquqiy asoslari tashkil etilgan. Ichki audit xizmati tashkil etilib, qonunlar bilan mustahkamlab qo’yilgan va jahon tajribalariga mos rivojlantirilmoqda. Shu bilan bir qatorda ayrim kamchiliklarni ham chetlab o’tmagan, ya’ni professional xizmatlar ko’rsatish keng yo’lga qo’yilmagan.

Osiyoning maʼlum davlatlari fuqarolari, jumladan, Malayziya, Singapur va Gongkong davlatlarining Avstraliyadagi vakillariga auditorlik kasbini oʻqitish va tayyorlash, malaka imtihonlarini topshirish va tegishli unvonlarni topshirishda yordam koʻrsatilmoqda.

Yaponiyada esa, audit holati unchalik yaxshi emas. Bu Yaponiya korporatsiyalarida mustaqil audit va ichki nazorat tizimining iqtisodiy rivojlanish darajasiga mos kelmasligi bilan tavsiflanadi. Yaponiya Moliya Vazirligi auditorlarning mustaqilligiga ziyon keltiradigan auditga haddan tashqari taʼsir koʻrsatmoqda. Va hatto Yaponiyada buxgalteriya hisobi va auditning gʻarbiy modellarini joriy qilishga urinishlar hali tugamagan. Yaponiya korporatsiyalaridagi ichki audit umuman ildiz otmadi. Aksincha, Xitoy hukumati sertifikatlangan buxgalterlar va auditorlar sonining oʻsishini qoʻllab-quvvatlamokda. Mamlakatda 50 mingdan ortiq auditorlik tashkiloti va 70 ming nafar ichki auditor mavjud.[6]

Hindistonda boshqaruv tizimini tashkil etishga eʼtibor qaratish mumkin. Hindistonning nazorat qiluvchi va Bosh auditori idorasi oliy auditor maqomiga ega. Ushbu organ:

- byudjet tashkilotlarining ichki auditorlari uchun auditorlik tekshiruv jarayoni boʻyicha koʻrsatmalar tayyorlash;
- bu auditorlarni auditorlik tekshiruvlari standartlariga muvofiqligini tekshiradi, shuningdek, xususiy auditorlarning auditorlik guvohnomalarini taqdim etishning yaxlitligini tekshiradi;
- qoʻshimcha audit oʻtkazadi;
- qonun hujjatlariga muvofiq davlat tashkilotlarining asosiy auditori sifatida auditorlik tekshiruvlarini oʻtkazish bilan shugʻullanadi.[6]

Jahon tajribasi shuni koʻrsatadiki, bugungi kunda tashqi audit aks-sadosi davlat idoralarning ichki auditini rivojlanishida muhim omil boʻldi. Ichki audit va nazoratning vazifalari murakkablashdi: buxgalteriya xatolarini topishda band boʻlgan ishchilar oʻrniga, tezkor menejerlarga qarorlarni qabul qilishda, shu jumladan, xatarlarni boshqarishda yordam beradigan maslahatchilar paydo boʻldi. Ushbu sohaning davlat auditi organlari bilan oʻzaro aloqalari kuchaygan va korporativ sektorda mavjud boʻlgan yondoshuvlar uni tartibga solishda faol foydalanilmoqda. Xalqaro moliyaviy meʼyorlar asosida tashkil etilgan davlat moliyasi sohasida tegishli ichki nazorat va auditning mavjudligi bugungi kunda sivilizatsiyalashgan jamoaga tegishli boʻlishning zaruriy belgisi sifatida koʻrib chiqilmoqda. Yangi asrda davlat ichki auditorlik kasbini porloq istiqbol kutmoqda.[8]

Ichki audit xizmatlari doirasining kengayishi ichki audit boʻlinmalari tomonidan muntazam ravishda olib boriladigan turli xil turdagi tekshiruvlar sonining koʻpayishida ham aks etadi: qonun talablariga muvofiqligini tekshirish, inventarizatsiya, moliyaviy audit, tizimli audit va axborot texnologiyalari auditi. Xavfsizlik auditlari, axborot xavfsizligi va ishlash auditlari ham tez-tez esga olinadi.

Xalqaro amaliyot tajribalarining mamlakatimizdan yana bir farqli jihati davlat ichki auditini muvofiqlashtirish va uygʻunlashtirish markazlari tashkil etilganligidir. Umuman davlat sektorida ichki nazorat va auditni muvofiqlashtirish va



uyg'unlashtirishga har xil yo'llar bilan erishiladi. Davlatlarning yarmidan ko'pida shu maqsadda maxsus bo'linmalar tashkil qildi.

Xulosa qilib shuni aytish mumkinki, xorijiy mamlakatlarda audit ancha rivojlangan. Chet elda audit xizmatlarining soni har bir mamlakatda juda katta. Ularning faoliyati shu qadar keng tarqaldiki, ular xalqaro auditorlik firmalarining paydo bo'lishiga olib keldi. G'arbiy mamlakatlarda auditning rivojlanishi bosqichma-bosqich yaxshilanish xarakteriga ega ekanligini payqash mumkin.

### **FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI**

1. O'zbekiston Respublikasi Prezidentinig 2017 yil 21 avgustdagi “Ta’lim va tibbiyot muassasalarini moliyalashtirish mexanizmini hamda davlat moliyaviy nazorati tizimini yanada takomillashtirish to’g’risida”gi PQ-3231-son Qarori.
2. Рябушка Л.Б. Перспективы развития внутреннего аудита в бюджетной сфере, Международный экономический форум, 2009
3. Рогов П.Н. Особенности проведения государственного аудита в США // Материалы VI Международной студенческой научной конференции «Студенческий научный форум»
4. “Лимская декларация руководящих принципов контроля” Принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 году.
5. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012.
6. Кучеров, А. В. Особенности аудита за рубежом / А. В. Козичева. – Молодой учёный. – 2013. - № 5 (52). – 339-343.
7. Павлов М.И., Внутренний аудит в компаниях с государственным участием Журнал “Акционерное общество: вопросы корпоративного управления” №5-2014, 5 июня 2014г.
8. Грачева М.В. «Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран» LAP LAMBERT Academic Publishing, 2012 г.