



**ICHKI AUDIT
DAVLAT MOLIVAVIY
NAZORATINING
SHAKLI SIFATIDA:
MILLIY VA XALQARO
JIHATLAR**



**NORMAMATOV JASUR
ORTIQJON O'G'LI,**

*Stars international university
talabasi*

**ILMIY RAHBAR ESHONQULOV
AZAMAT ABDIRAXIMOVICH,**

*TDIU Buxgalteriyasi hisobi
kafedrası assistenti*

<https://doi.org/10.47689/STARS.university-pp197-204>

Annotatsiya: Jahonda xalqaro munosabatlarning globallashuvi sharoitida mamlakat majburiyatlari qandayligi va uni o'z resurslari bilan qanday boshqarayotganligi moliyaviy holatni tushunish asosida amalga oshiriladi. Ushbu maqolada byudjet tizimi byudjetlari ijrosi hisobini takomillashtirishda Davlat sektori uchun buxgalteriya hisobi xalqaro standartlaridan foydalanishning ahamiyati hamda ilmiy-uslubiy jihatlari e'tibor qaratilgan.

Kalit so'zlar: Byudjet hisobi, davlat sektori, moliyaviy nazorat, ichki nazorat, ichki audit, moliyaviy hisobot, moliyaviy aktiv, majburiyat, kassa usuli, hisoblash usuli, sof aktivlar

КИРИШ

Республикамизда амалга оширилаётган иқтисодий ислохотларнинг янги босқичида миллий иқтисодиётнинг рақобатбардошлигини ошириш ва макро-иқтисодий барқарорликни янада мустаҳкамлаш мақсадида давлат молиявий назорати тизимини мазмун ва сифат жиҳатдан замон талаблари асосида такомиллаштириш зарурати келиб чиқмоқда. Буни – 2017–2021 йилларда “Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича ҳаракатлар стратегияси”нинг учинчи йўналишида келтириб ўтилган – харажатларнинг ижтимоий йўналтирилганини сақлаб қолган ҳолда Давлат бюджетининг барча даражаларида мутаносибликни таъминлаш, маҳаллий бюджетларнинг даромад қисмини мустаҳкамлашга қаратилган бюджетлараро муносабатларни такомиллаштиришга қаратилган бандида ҳам яққол кўриш мумкин [2].

Бугунги кунда республикамизда мавжуд бўлган давлат молиявий назорат тизими асосан ташқи молиявий назоратдан иборат бўлиб, ваколатли органлар, жумладан, Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб Палатаси, Молия вазирлиги, Солиқ қўмитаси, Бош прокуратура кабиларнинг алоҳида бўлинмалари ўз вазифалари доирасида давлат молиявий назоратини амалга ошириб келмоқдалар. Давлат молиявий назоратини кучайтириш ва самарали ишлашнинг таъминлашга қаратилган қатор чора-тадбирлар амалга оширилаётганлиги ва меъёрий- ҳуқуқий

хужжатлар қабул қилинаётганлигига қарамай бюджет ташкилотларида маблағлардан самарали фойдаланишда хато-камчиликлар ва ҳуқуқбузарликларга йўл қўйилмоқда. Бироқ, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 21 августда қабул қилинган – “Таълим ва тиббиёт муассасаларини молиялаштириш механизмини ҳамда давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш тўғрисида”ги ПҚ-3231-сон Қарори бюджет маблағлари ижросини назорат қилиш ва унинг шаффофлигини таъминлаш ҳамда давлат молиявий назорати тизимида кескин ижобий ўзгартиришлар қилишни тақозо этмоқда.

Юқоридагилардан келиб чиқиб шуни таъкидлаш жоизки, эндиликда, республикамизда бюджет маблағларидан фойдаланиш самарадорлиги илғор халқаро тажриба асосида такомиллаштирилади ва бунда бюджет ташкилотларида ички аудит ва молиявий назорат тизимига алоҳида эътибор қаратилади.

МАВЗУГА ОИД АДАБИЁТЛАР ШАРҲИ

Давлат молиявий назоратида ички аудитнинг роли, аҳамияти ва уни амалга ошириш йўналишлари хусусида сўз юритишдан олдин, ушбу тушунчанинг мазмун моҳиятини ёритиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Соҳага оид кўплаб адабиётлар ва меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда ички аудит тушунчасига таърифлар ва изоҳлар берилган. Ички аудиторлар институти (Тхе институте оф интернал аудиторс) томонидан берилган таърифга кўра, – Ички аудит бу ташкилот фаолиятини такомиллаштиришга қаратилган мустақил ва холис кафолатлар ва маслаҳатлар бериш фаолиятidir. Ички аудит ташкилотга ўз мақсадларини рискларни бошқариш, назорат ва корпоратив бошқарув жараёнларининг самарадорлигини баҳолаш ва яхшилашга тизимли ва изчил ёндашиш орқали амалга оширишда кўмаклашади [6]. Ушбу таърифда ички аудитнинг мақсади ва функциялари ўз ифодасини топган бўлиб, улар умумий тарзда ифодаланган.

Профессор С. Меҳмоновнинг фикрича, – “Ички аудит ташкилот томонидан сметаларни тузиш ҳамда ижросини амалга оширишни қонунчилик ҳужжатларига риоя қилинишини текшириш ҳамда мониторинг олиб бориш йўли билан назорат қилиш, молиявий ҳисобот маълумотларини ишончилигини таъминлаш, бюджет смета интизомига риоя қилиш, маблағларни мақсадли ва оқилона сарфланишига йўналтирилган фаолиятдир” [5]. Ушбу таърифда ички аудитнинг бюджет ташкилотларидаги роли ва функциялари аниқ кўрсатиб берилган. Бироқ, ички аудитнинг ташкилот бошқаруви самарадорлигини аниқлаш ва яхшилашга қаратилган таклиф ҳамда тавсиялар ишлаб чиқиш вазифаси эътиборга олинмаган.

Юқоридагилардан келиб чиқиб, давлат секторида ички аудитнинг мақсади, аҳамияти ва вазифаларини қуйидагича акс эттиришни мақсадга мувофиқ деб ҳисобладик. Бизнинг фикримизча, бюджет ташкилотларида ички аудит деганда, бюджет маблағларининг мақсадли сарфланиши, молиявий жараёнларнинг қонунийлиги ва молиявий назорат тизимига холисона баҳо берувчи, ташкилот харажатларининг асосли режалаштирилиши ва сарфланиши, бошқарув қарорларининг самарадорлиги юзасидан профессионал маслаҳатлар беришга ихтисослашган тизим тушунилади.

ТАДҚИҚОТ МЕТОДОЛОГИЯСИ

Ушбу мақолада таққослаш, индукция ва дедукция, анализ ва синтез каби усуллардан кенг фойдаланилган. Тадқиқот жараёнида назарий қарашлар кутатувлар асосида таҳлил қилиниб, муносабат билдирилган ҳамда хулосалар қилинган.

ТАҲЛИЛ ВА НАТИЖАЛАР

Мамлакатимизда давлат молиявий назоратини амалга оширувчи, бюджет маблағларининг мақсадли сарфланиши устидан мунтазам мониторинг олиб боровчи ташкилот Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси ва Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги Назорат-тафтиш бош бошқармаси ҳисоблар эди. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 10 августдаги

“Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси фаолиятини тубдан такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-5147-сонли Фармони ва Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 21 августда қабул қилинган – “Таълим ва тиббиёт муассасаларини молиялаштириш механизмининг ҳамда давлат молиявий назорати тизимининг янада такомиллаштириш тўғрисида”ги ПҚ-3231-сон Қарори давлат молиявий назорати тизимининг тубдан ислох қилинишига замин яратди. Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПҚ-3231-сон Қарори билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги Назорат-тафтиш бош бошқармаси Ўзбекистон Республикасининг Давлат молиявий назорати бош бошқармаси этиб қайта ташкил қилинди ва унга қуйидаги қўшимча вазифалар юклатилди:

- бюджет ташкилотларида бюджет маблағларини бошқариш ва бюджет ҳисобини юритиш бўйича махсус автоматлаштирилган дастурий маҳсулотлар воситасида бюджет ташкилотларининг молиявий фаолиятини доимий мониторинг қилиш;

- бюджет қонунчилигига риоя этиш бўйича бюджет ташкилотлари билан тизимли асосда профилактика ишларини олиб бориш;

- бюджет ташкилотларида аниқланаётган пул маблағлари ва моддий бойликларни талон-торож қилиш, камомадларга йўл қўйиш, харажатлар сметаси ва штатлар жадвалларини тузиш, тасдиқлаш ҳамда ижро этиш тартибини бузиш ва бюджет қонунчилигини бошқача тарзда бузиш;

- ҳолатларини чуқур таҳлил қилиш ва уларни содир этиш шарт-шароитларини бартараф қилиш бўйича аниқ чора-тадбирларни ишлаб чиқиш;

- масофавий назоратни кенг кўламда қўллаш, замонавий ахборот технологиялари ва маълумотлар базаси воситасида текшириш объектлари ва мақсадларини аниқлаш йўли билан кам самарали тафтишларни қисқартириш билан бир вақтда бюджет ташкилотларини текшириш самарадорлигини ошириш [4].

Бундан ташқари, юқоридаги қарорнинг 9-бандига мувофиқ, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги марказий аппарати таркибида Бюджетни тузиш ва ғазначилик ижроси, ички аудит ва молиявий назорат методологияси бошқармаси ташкил қилиниб, унинг асосий вазифалари сифатида қуйидагилар белгиланди:

- илғор халқаро тажриба асосида бюджет маблағларидан фойдаланиш натижадорлигини, Қорақалпоғистон Республикаси бюджети, вилоятлар ва Тошкент шаҳар маҳаллий бюджетларининг ўзини ўзи таъминлаши, шунингдек, маҳаллий ҳокимият органларининг бюджет даромадлари базасини кенгайтириш ва маблағларидан оқилона фойдаланиш бўйича манфаатдорлигини оширишга қаратилган йўналишларда бюджет жараёни методологиясини такомиллаштириш;

- замонавий ахборот технологияларидан фойдаланган ҳолда бюджет ҳисоби ва ҳисоботи тизимини янада такомиллаштириш, бюджет тизими бюджетлари ғазна ижроси ва давлат молиявий назорати тизимини ривожлантириш;

- республика даражасидаги ва ҳудудий ички аудит ва молиявий назорат хизматлари фаолиятини ташкилий-методик жиҳатдан таъминлаш ва мувофиқлаштириш, ички аудит ва молиявий назоратнинг халқаро стандартларини уларнинг фаолиятига жорий этиш [4].

Хорижий тажриба шуни кўрсатадики, давлат молиявий назорати механизмларининг самарали фаолият кўрсатиши бюджетдан молиялаштирилган ташкилотларда ички аудит функциясининг нечоғлик даражада амалга оширилаётганлигига бевосита боғлиқдир. Зеро, ривожланган мамлакатлар, жумладан, АҚШ, Буюк Британия, Япония, Германия каби давлатлар аллақачон давлат секторида ички аудитни самарали йўлга қўйишган.

Ички аудитни қўлланиш соҳаси ва амалга оширадиган функцияларига кўра таснифлаш мумкин. Халқаро тажрибага кўра қўлланиш соҳаси бўйича ички аудит иккига бўлинади: давлат секторида ички аудит ва хусусий секторда ички аудит.

Бюджет ташкилотларида ички аудит тизимини жорий қилиш бўйича хориж тажрибасига тўхталадиган бўлсак, унинг асосий жиҳатлари қуйида баён этилади (1-жадвал).

Ички аудитнинг ватани ҳисобланган АҚШда Ички аудиторлар институти ташкил этилган бўлиб, унда дунёнинг 170 дан ортиқ мамлакат ҳудудларидан 190000 нафардан ортиқ аъзоларни бирлаштиради [6].

АҚШда ички аудитни тартибга солишда қуйидаги икки муҳим ҳужжатдан фойдаланилади [6]:

1-жадвал

Ички аудит бўйича айрим ривожланган давлатлар тажрибасининг ўзига хос жиҳатлари*

№	Кўрсаткичлар	АҚШ	Буюк Британия	Япония
1.	Меъёрий ҳужжат	Давлат сектори аудитининг умум қабул қилинган стандартлари (General accepted government auditing standards)	Давлат сектори ички аудит стандартлари (Public sector internal audit standards)	Ички аудиторлар институтининг Ички аудит профессионал амалиёти халқаро стандартлари (The IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)

2.	Назорат қилувчи ташкилот	Давлат аудит бошқармаси (Government auditing office)	Ички аудит стандартлари бўйича маслаҳат кенгаши (Internal Audit Standards Advisory Board)	Молиявий хизматлар агентлиги (Financial service agency)
3.	Амал қилувчи сертификат	Сертификатли ички аудитор (Certified internal auditor), Давлат сектори ички аудит стандартлари дипломи (DiplPSIAS)	Сертификатли ички аудитор (Certified internal auditor)	Сертификатли жамоат бухгалтери (Certified Public Accountant)

***Муаллифлар ишланмаси.**

Ички аудиторлар институтининг Ички аудит профессионал амалиёти халқаро стандартлари (Тхе ИИАЪс Интернационал Стандардс фор тхе Профессинал Прастисе оф Интернал Аудитинг);

Давлат сектори аудитининг умум қабул қилинган стандартлари (Генерал ассептед говернмент аудитинг стандардс).

Буюк Британияда бюджет ташкилотларида ички аудит Ички аудит стандартлари бўйича маслаҳат кенгаши томонидан ишлаб чиқилади. Мазкур стандартларни ишлаб чиқишнинг алоҳида хусусияти шундаки, уларни ишлаб чиқишда Ички аудит стандартларини ўрнатувчилар (Релевант интернал аудит стандарт сеттерс) томонидан белгиланган талаблар асос сифатида олинади. Ички аудит стандартларини ўрнатувчилар таркибига Давлат молияси ва бухгалтерия ҳисоби жамоат институти (СИПФА), ҲМ Ғазначилиги (ҲМ Треасурй), Соғлиқни сақлаш вазирлиги ва Молия вазирлиги киради. Ушбу ташкилотлар ўз манфаатларидан келиб чиққан ҳолда бюджет ташкилотлари ички аудит стандартларини талабларини белгилаб беришади [6].

Японияда ички аудитни ташкил этиш, сертификациялаш ва назорат қилиш.

Молиявий хизматлар агентлигининг мустақил органи ҳисобланган

Сертификатли жамоат бухгалтерлари ва аудиторлик фаолияти назорати кенгаши (Сертифиед Публис Ассоунтанц анд Аудитинг Оверсигхт Боард) томонидан амалга оширилади.

Республикада ҳам бюджет ташкилотларида ички аудит тизими замонавий талаблар асосида шакллантирилмоқда. Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПҚ-3231-сон Қарорига мувофиқ ушбу тизим дастлаб, Ўзбекистон Республикаси Халқ таълими вазирлиги, Соғлиқни сақлаш вазирлиги, Олий ва ўрта махсус таълим вазирлиги, Олий ва ўрта махсус таълим вазирлигининг Ўрта махсус, касб-ҳунар таълими маркази ҳамда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ҳузуридаги бюджетдан ташқари Пенсия жамғармасида ташкил этилмоқда. Эндиликда, юқоридаги вазирликлар таркибида 3 штатдан иборат республика даражасидаги ички аудит ва молиявий назорат хизмати

ташкил этилади ва уларнинг асосий вазифалари этиб қуйидагилар белгиланади:

- республика даражасидаги ҳамда ҳудудий ички аудит ва молиявий назорат хизматларининг – бюджет маблағларининг ноқонуний сарфланиши ва талон- торож қилиниши ҳолатларининг қуйидаги йўллар билан профилактикасини таъминлаш ва уларнинг олдини олиш:

- бўйсунувидаги муассасаларда харажатлар сметасини режалаштириш ва унинг ижроси, бюджет ҳисобининг юритилиши, тендер (танлов) савдоларининг ўтказилиши ва шартномалар тузилиши устидан мониторинг қилиш;

- бўйсунувидаги муассасалар ва марказлаштирилган молия-бухгалтерия хизматлари раҳбарларига бюджет ҳисоби ва ҳисоботи тизимини такомиллаштириш, асоссиз дебитор ва кредитор қарздорликларга йўл қўймаслик, бюджет интизомини мустаҳкамлаш, бюджет маблағларидан фойдаланиш, шу жумладан товарлар, иш ва хизматларни харид қилиш самарадорлигини ошириш, шунингдек, марказлаштирилган молия-бухгалтерия хизматларининг ходимлари таркибини мустаҳкамлаш масалалари бўйича тавсиялар тайёрлаш;

- қонунни бузиш ҳолатларини, уларни содир этишга имконият яратувчи сабаблар ва шарт-шароитларни бартараф этиш тўғрисида қуйи муассасаларга бажарилиши мажбурий бўлган тақдимномалар киритиш [4].

ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР

Бизнинг фикримизча, бюджет ташкилотларида ички аудит ва молиявий назорат хизмати тизими давлат молиявий назоратининг янгича йўналиши ҳисобланар экан, уни ташкил этиш бўйича турли хил ёндашувлар бўлиши табиий ҳол ҳисобланади. Шу боисдан, ушбу тизимни жорий қилишда халқаро тажрибадан келиб чиққан ҳолда қуйидаги таклифларни берамиз:

- халқаро тажрибага кўра ички аудит тизими қайси йўналишда (хусусий ёки давлат) бўлишидан қатъий назар сертификацияланиши лозим. Шунинг учун, республикада ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимларининг малака талабларидан келиб чиққан ҳолда ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходими сертификати (ИАМНХХС)ни жорий қилиш;

- бюджет ташкилотлари учун Ички аудит ва молиявий назорат миллий стандартлари (ИАМНМС)ни ишлаб чиқиш. Бунда Буюк Британия тажрибасидан фойдаланган ҳолда ИАМНМСни ўрнатувчилар, яъни

- мамлакатимизда ички аудит ва молиявий назорат тизими жорий этилаётган манфаатдор вазирлик ва идоралар вакилларида иборат гуруҳ тузиш зарур. Ушбу гуруҳ талаблари асосида нафақат ИАМНМСни ишлаб чиқиш, балки ИАМНХХСга даъвогарларнинг малака талаблари, ўқув режа ва дастурларини ҳам яратиш;

- сертификатли ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимларининг малака ошириш курсларини мунтазам ташкил этиш. Жаҳон тажрибаси шуни кўрсатадики, аудит тизимидаги сертификациялаш жараёни икки босқичда, яъни сертификатни олгунгача ўқув дастури ва сертификатга эга бўлгандан сўнг малака ошириш бўйича ўқув дастури шаклида амалга оширилади. Мала-

ка оширишнинг шакллари белгилашда масофавий ўқитишга алоҳида эътибор қаратиш;

– ички аудит ва молиявий назорат хизматини ташкил этишда аудитнинг умум эътироф этилган тамойилларидан бири ҳисобланган мустақилликка алоҳида эътибор қаратиш лозим. Зеро, ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимларининг мустақиллигини таъминламас эканмиз, уларнинг фаолияти натижасида юқори самарага эриша олмаймиз. Бунинг учун вазирлик ва идораларнинг ҳудудий бўлинмаларидаги ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимларини фақатгина тегишли вазирлик тасарруфидаги Ички аудит ва молиявий назорат бошқармаси бошлиғига бўйсунитишни меъёрий-ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солиш;

– ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимларининг шахсий жавобгарлигини кучайтириш ва халқаро талаблардан келиб чиққан ҳолда ўз вазирлик ва идораларининг юқори органлари (Ҳайъат йиғилишлари)да ҳисобот бериш тизимини ҳуқуқий тартибга солиш;

– ички аудит ва молиявий назорат хизмати ходимлари иш самарадорлигини баҳолашда –Скоринг тизимини жорий этиш. Бу тизим орқали ҳар бир ходимнинг фаолияти ташкилотга келтирган манфаати (бюджет маблағларини иқтисод қилиш бўйича берган тавсиялари, давлат мулкани ноқонуний ўзлаштиришни бўйича амалга оширган ишлари, солиқларнинг тўғри ҳисобланиши бўйича маслаҳатлари ва ҳ.к.)га кўра балл бериш орқали баҳоланади ҳамда тўплаган балларига мутаносиб равишда қўшимча мукофотлар билан рағбатлантириш.

Юқоридагилардан келиб чиққан ҳолда, бюджет ташкилотларида ички аудит хизматининг ташкил этилиши маблағлар сарфини режалаштириш, улар сарфи ҳисобини юритиш ва фаолият самарадорлигини баҳолашга хизмат қилади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПҚ-3946-сонли Қарори.Қонун ҳужжатлари маълумотлари миллий базаси, 20.09.2018 й., 07/18/3946/1955-сон.

2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947сонли “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги Фармони. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 70-модда, 20-сон, 354-модда, 23-сон, 448модда.

3. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 10 августдаги ПФ-5147сонли “Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси фаолиятини тубдан такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги Фармони. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 32-сон, 796-модда; Қонун ҳужжатлари маълумотлари миллий базаси, 13.12.2017 й., 06/17/5283/0407-сон.

4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 21 августдаги ПҚ-3231-сонли “Таълим ва тиббиёт муассасаларини молиялаштириш механизмини ҳамда давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш тўғрисида”ги Қарори. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 35-сон, 920-модда.

5. Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т.: 2018. – 74 б.

6. <https://global.theiia.org> – Ички аудиторлар институти расмий веб сайти.

7. <http://www.iasab.org> – Буюк Британиянинг Ички аудит стандартлари бўйича маслаҳат кенгаши расмий веб сайти.

8. <http://www.fsa.go.jp/yen> – Япониянинг Молиявий хизматлар агентлиги расмий веб сайти.

https://yen.wikipedia.org/wiki/Institute_of_Internal_Auditors.