

**DAVLAT SEKTORIDA ICHKI AUDIT TADBIRLARINI AMALGA
OSHIRISH BOSQICHLARI**

Saitmuratov Saitmurat

Abu Rayhon Beruniy nomidagi

Urganch davlat universiteti

Iqtisodiyot kafedrası o'qituvchisi

E-mail: saitmurat@urdu.uz

Annotatsiya: ushbu maqolada davlat sektorida ichki audit tadbirlarini amalga oshirish bosqichlari tizimli yondashuv asosida tahlil qilinadi. Ichki auditning rejalashtirish, tayyorlov, tekshiruv, hisobot va monitoring bosqichlari har birining mazmuni, vazifalari va amaliy ahamiyati bayon etilgan. Shuningdek, audit jarayonida uchraydigan muammolar, xususan tavsiyalar ijrosi ustidan nazoratning sustligi, axborot texnologiyalarining yetarli qo'llanilmasligi va auditorlar malakasining pastligi muhokama qilinadi. Xalqaro amaliyotlar asosida ichki audit tizimini takomillashtirish yo'nalishlari ishlab chiqilgan, jumladan riskka asoslangan yondashuvlarni joriy etish, elektron audit tizimlarini yaratish va tavsiyalar samaradorligini baholovchi mexanizmlarni shakllantirish zarurligi asoslab berilgan. Tadqiqot ichki auditning davlat boshqaruvi samaradorligini oshirishdagi strategik rolini ochib beradi.

Kalit so'zlar: ichki audit, davlat sektori, audit bosqichlari, audit monitoringi, riskka asoslangan yondashuv, elektron audit, audit samaradorligi, davlat moliyaviy nazorati, audit tavsiyalari.

Kirish

Davlat moliyaviy boshqaruvining zamonaviy modelida ichki audit muhim tarkibiy bo'g'in sifatida ajralib turadi. U nafaqat nazorat funksiyasini bajaradi, balki moliyaviy resurslardan samarali va maqsadli foydalanilishini ta'minlashda,

xatarlarni aniqlash va minimallashtirishda, shuningdek, tashkilot faoliyatining samaradorligini oshirishda ham muhim vosita bo'lib xizmat qiladi. Ayniqsa davlat sektorida, ya'ni byudjet tashkilotlarida ichki audit mexanizmlari qonuniylik, iqtisodiylik va samaradorlik tamoyillarini ro'yobga chiqarish uchun zarur vosita hisoblanadi.

So'nggi yillarda xalqaro tajribalarda ichki auditga bo'lgan yondashuv tubdan o'zgardi. Bu, birinchi navbatda, audit faoliyatining faqat tekshirish va aniqlashdan iborat bo'lmasligi, balki uni riskka asoslangan boshqaruvning ajralmas qismi sifatida qarash zaruratidan kelib chiqmoqda. Jumladan, Buyuk Britaniyaning "Orange Book", Kanadaning IRMF (Integrated Risk Management Framework), Rossiyaning Buxgalteriya kodeksi va byudjet nazorati tizimlarida ichki auditni amalga oshirishning aniq bosqichlari belgilab qo'yilgan. Ushbu yondashuvlar asosida ishlab chiqilgan metodologiyalar orqali ichki audit faoliyatining rejalashtirish, amalga oshirish, hisobot berish va monitoring bosqichlari aniqlab olingan.

Shu bilan birga, O'zbekiston sharoitida ham ichki audit tizimini takomillashtirish bo'yicha muayyan qadamlar tashlanmoqda. Davlat moliyaviy boshqaruvida hisobdorlik va shaffoflikni ta'minlashga qaratilgan islohotlar doirasida ichki audit jarayonining metodologik asoslarini mustahkamlash, auditorlar malakasini oshirish va xalqaro standartlarni milliy qonunchilikka integratsiya qilish ustuvor yo'nalishlardan biridir.

Mazkur maqolada ichki audit tadbirlarini davlat sektorida bosqichma-bosqich amalga oshirish jarayoni ilmiy asosda bayon etiladi. Xalqaro va milliy tajribalar tahlili asosida ichki audit bosqichlarining mazmuni, ular orasidagi o'zaro

bog'liqlik va har bir bosqichda e'tibor qaratilishi lozim bo'lgan jihatlar aniqlanadi. Bu orqali ichki audit samaradorligini oshirishga, davlat byudjeti mablag'larining oqilona sarflanishini ta'minlashga xizmat qiluvchi tizimli yondashuv ishlab chiqiladi.

Adabiyotlar sharhi

Ichki audit tizimining davlat sektorida shakllanishi va rivojlanishi xalqaro tajribalarda keng yoritilgan bo'lib, ko'plab olimlar bu tizimni strategik boshqaruv vositasi sifatida ko'rib chiqadilar. Jumladan, Buyuk Britaniya, Kanada va boshqa rivojlangan mamlakatlar tajribasida ichki audit faqat tekshiruv vositasi bo'lib qolmay, balki risklarni baholash va boshqaruv qarorlarini optimallashtirishda muhim vosita sifatida qaralmoqda. "Ichki audit davlat boshqaruvi jarayonida zamonaviy risklarni boshqarish vositasi sifatida talqin etilib, xatarlarni baholash va strategik resurslardan foydalanishda muhim rol o'ynaydi" [3].

Buyuk Britaniyada ichki audit tizimi davlat moliyaviy boshqaruvi samaradorligini oshirish maqsadida "O'ranj kitob" ("The Orange Book") doirasida metodik asosga ega bo'lgan bo'lib, unda risklarni aniqlash, baholash va ularni minimallashtirish bo'yicha tavsiyalar ishlab chiqilgan. "Mazkur kitobda davlat organlari uchun risklarni monitoring qilish, profilaktik choralarni belgilash va ichki auditni tizimli bosqichlarda amalga oshirish tamoyillari belgilab berilgan" [3].

Rossiya olimlari ham ichki auditni davlat sektorida amalga oshirishda normativ-huquqiy asoslar va metodik yondashuvlarning yetarlicha takomillashmaganligini ta'kidlaydilar. "Ichki auditni tashkil etish jarayoni huquqiy va uslubiy jihatdan shakllanish bosqichida bo'lib, yagona yondashuv va nazorat

tizimlari yetishmaydi”[2]. Aynan shu sababli federal darajada ishlab chiqilgan yo‘riqnomalar va mezonlar hududiy tashkilotlarga ham tadbiq etilmoqda.

Giniyatullina D.R. o‘z tadqiqotida ichki auditni “davlat moliyaviy boshqaruvining sifat ko‘rsatkichlarini oshirish uchun zarur bo‘lgan strategik vosita” deb ta’riflaydi. Muallif ta’kidlashicha, ichki audit faoliyati “ichki moliyaviy nazorat tizimi samaradorligini baholash va byudjet hisobotlarining ishonchliligini ta’minlashda asosiy o‘rin tutadi” [1].

Bozor iqtisodiyoti sharoitida ichki auditning ahamiyati kengayib borayotgani va bu faoliyatning tashkilot ichidagi boshqaruv mexanizmlari bilan bevosita bog‘liqligi hamda tarixiy ildizlari haqida Kabashkin va Myshov tomonidan olib borilgan tadqiqotda qayd etilgan. “Ichki audit va nazoratning rivojlanishi kompaniyaning ichki faoliyatini samarali boshqarish va xatoliklarni oldini olishda muhim ahamiyatga ega bo‘lib bormoqda”[4].

Shuningdek, xalqaro standartlar asosida ishlab chiqilgan COSO, COBIT va ITIL yondashuvlari ichki audit tizimiga riskga asoslangan baholash, axborot xavfsizligini ta’minlash va xizmat sifati monitoringini integratsiyalash imkonini beradi. “Bu yondashuvlar audit faoliyatini nafaqat tekshirish vositasi sifatida, balki raqamli boshqaruvni samarali tashkil etish vositasi sifatida ham ko‘rsatadi” [1].

Adabiyotlarda ichki auditning davlat sektorida bosqichma-bosqich joriy etilishi, ularning huquqiy asoslari, xalqaro standartlarga mosligi va amaliy natijadorligi keng yoritilgan. Bu holat tadqiqot mavzusini dolzarb qilish bilan birga, ichki audit tizimini tubdan takomillashtirish zaruratini ham ochib beradi.

Metodologiya

Ushbu tadqiqot sifat tahlil metodlariga asoslanib, davlat sektorida ichki auditni amalga oshirish bosqichlarini aniqlashga qaratilgan. Bunda Rossiya, Kanada, Buyuk Britaniya kabi davlatlarning qonunchiligi va amaliy tajribasi o'rganildi. Metodik asos sifatida xalqaro standartlar, COSO va IRMF (Integrated Risk Management Framework) tizimlari, shuningdek, O'zbekiston moliyaviy nazorat tizimidagi mavjud qonuniy asoslar tahlil qilindi.

Natijalar

Davlat sektorida ichki audit tadbirlarini samarali amalga oshirish, ularning aniq va izchil bosqichlarga asoslangan holda olib borilishini talab qiladi. Audit jarayonining har bir bosqichi o'ziga xos maqsad va funksiyalarga ega bo'lib, ular umumiy audit strategiyasini belgilash, audit obyektlari faoliyatini chuqur tahlil qilish, risklarni baholash va takomillashtirishga qaratilgan tavsiyalar ishlab chiqishni o'z ichiga oladi.

Birinchi bosqich — rejalashtirish. Bu bosqichda ichki audit xizmatlari yillik yoki o'rta muddatli audit rejalarini ishlab chiqadi. Audit obyektlari tanlab olinadi, asosiy risklar aniqlanadi va ular ustuvorlik darajasiga qarab guruhlanadi. Shu bilan birga, audit tadbirlari hajmi, davomiyligi va foydalaniladigan metodlari aniqlanadi. Rejalashtirish bosqichi, aslida, audit samaradorligini belgilovchi poydevor vazifasini bajaradi.

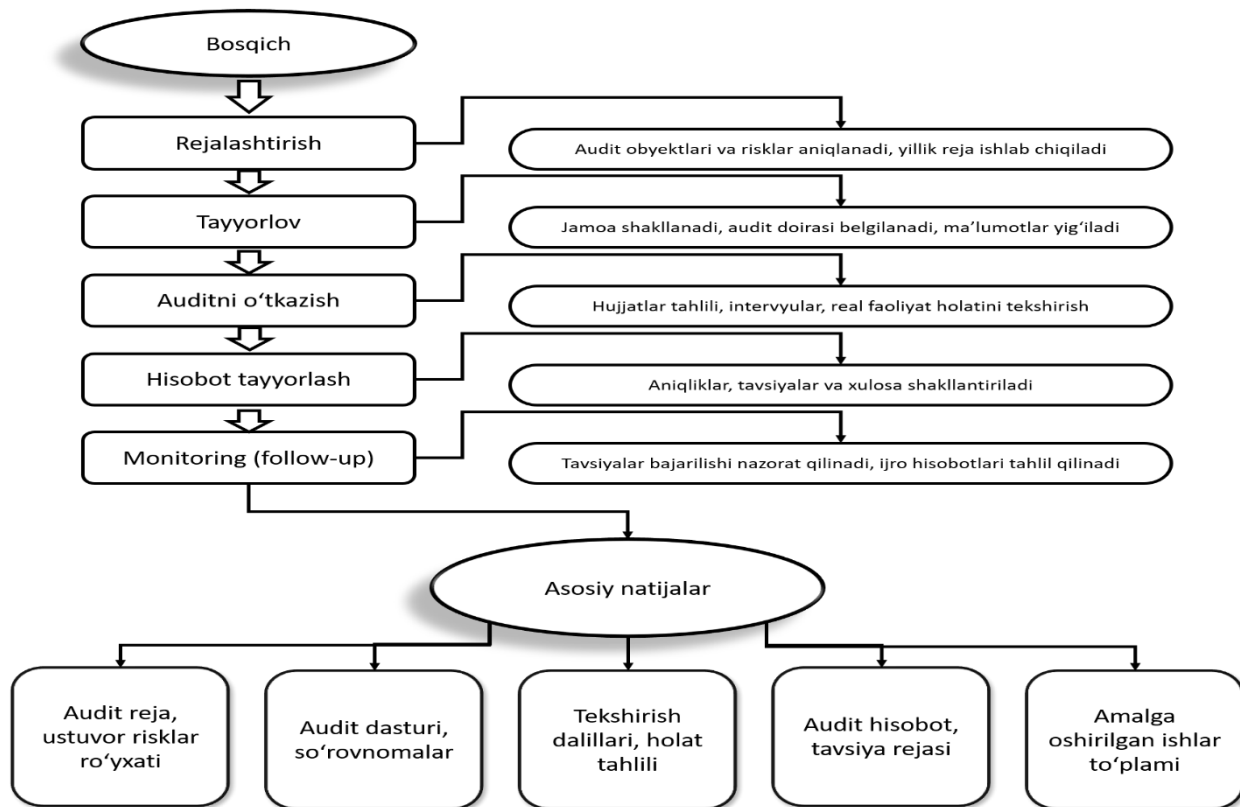
Ikkinchi bosqich — tayyorlov jarayoni. Bu bosqichda audit jamoasi shakllantiriladi, kerakli normativ hujjatlar va audit so'rovnomalari tayyorlanadi. Ichki me'yoriy hujjatlar asosida tekshirilayotgan obyektga oid ma'lumotlar yig'iladi. Auditning doirasi, maqsadlari va tekshiruv predmeti aniqlashtiriladi.

Uchinchi bosqich — bevosita auditni oʻtkazish (fieldwork). Bu bosqichda audit ob'ekti faoliyatining moliyaviy, huquqiy, boshqaruv va operatsion jihatlarini chuqur oʻrganiladi. Hujjatlar tahlil qilinadi, intervyular oʻtkaziladi, mavjud holatlar va hisobotlar real koʻrsatkichlar bilan solishtiriladi. Risklarga asoslangan tekshiruv metodikasi qoʻllaniladi. Ichki nazorat tizimining mavjudligi va samaradorligi ham baholanadi.

Toʻrtinchi bosqich — audit hisobotini tayyorlash. Auditorlar aniqlangan holatlar asosida dalillarga tayangan holda yakuniy xulosani tayyorlaydilar. Har bir aniqlik tavsiyalar bilan birga rasmiylashtiriladi. Hisobot rahbariyat bilan muhokama qilinadi va tasdiqlanadi.

Beshinchi bosqich — monitoring (follow-up). Bu bosqichda audit hisobotida keltirilgan tavsiyalarning ijrosi ustidan nazorat oʻrnatiladi. Amalga oshirilgan choralar boʻyicha maʼlumotlar yigʻiladi va tahlil qilinadi. Tavsiyalar ijrosi qoniqarli boʻlmagan taqdirda, qoʻshimcha taʼsir choralari ishlab chiqiladi.

Quyidagi jadvalda ichki audit bosqichlari tizimli tarzda keltirilgan:



1-rasm. Davlat sektorida ichki audit tadbirlarini amalga oshirish bosqichlari

Shunday qilib, ichki audit faoliyatini bosqichma-bosqich tashkil etish nafaqat tekshirish jarayonini standartlashtiradi, balki uning amaliy ta'sirini ham oshiradi. Har bir bosqichga doir aniq metodik yondashuvlar va javobgarliklarni belgilash orqali audit natijalarining sifati va izchilligi ta'minlanadi.

Davlat sektorida ichki audit tizimini amalda qo'llash jarayonida bir qator tizimli muammolar va takomillashtirishni talab etuvchi jihatlar mavjudligi aniqlangan. Ushbu kuzatishlar mavjud holatni tahlil qilish, tizimdagi nomuvofiqliklarni aniqlash va ularni bartaraf etishga yo'naltirilgan takliflarni ishlab chiqishga xizmat qiladi. Olib borilgan tahlil natijalariga ko'ra, ichki audit

faoliyati ba'zi hollarda shakliy tusda olib borilmoqda, audit tavsiyalari esa tizimli monitoring va tahlil asosida kuzatib borilmayapti. Buning natijasida auditning real ta'sir kuchi va samaradorligi sezilarli darajada pasayadi.

Birinch navbatda, audit yakunlaridan keyingi monitoring bosqichi eng sust ishlayotgan bo'g'inlardan biri ekanligi kuzatildi. Ko'plab byudjet tashkilotlarida audit tavsiyalarining bajarilishi ustidan tizimli nazorat yo'lga qo'yilmagan yoki u faqat formal hisobotlar bilan chegaralangan. Bu holat tavsiyalarning amaliyotga joriy etilishini sekinlashtiradi va ularning real natija berish imkoniyatini pasaytiradi. "Ichki audit faqat aniqlash vositasi emas, balki faol takomillashtirishni boshlovchi mexanizm sifatida ishlashi kerak" [4].

Ikkinchi kuzatish — audit faoliyatida riskka asoslangan yondashuv yetarli darajada joriy etilmagan. Ko'plab tashkilotlarda audit tadbirlari odatiy rejaga asoslangan, lekin yuqori xavfli faoliyat sohalari yetarlicha qamrab olinmayapti. Bu esa cheklangan resurslar sharoitida audit samaradorligini kamaytiradi. Xalqaro tajribada esa risk asosida audit obyektlarini ustuvorlashtirish orqali yuqori ta'sirga ega bo'lgan sohalarga e'tibor qaratish tamoyili yo'lga qo'yilgan [3].

Uchinchi muammo — axborot texnologiyalaridan foydalanish darajasi pastligi. Hozirgi davrda raqamlashtirish auditi avtomatlashtirish, audit izlari va dalillarini elektron tarzda saqlash, audit monitoringini real vaqt rejimida olib borish imkonini beradi. Biroq, amaliyotda ko'pchilik davlat tashkilotlari hali ham qog'oz shakldagi hujjatlarga tayanmoqda, bu esa audit tezligi va aniqligiga salbiy ta'sir ko'rsatadi.

To'rtinchi kuzatish — auditorlar salohiyatining yetarli emasligi. Malakali auditorlar yetishmasligi, zamonaviy standartlar va texnologiyalar bo'yicha yetarli

bilimlarning bo'lmashligi audit sifatini pasaytiradi. Bu holat Giniyatullina tomonidan ham ta'kidlangan: "Ichki audit tizimi faqat tartibga solish vositasi emas, balki inson kapitalini muntazam rivojlantirishni talab qiluvchi faoliyatdir".

Ushbu muammolar va kuzatishlar asosida quyidagi tizimli tahlil jadvallari tuzildi:

1-jadval.

**Davlat sektorida ichki auditni takomillashtirish zarur bo'lgan
yo'nalishlar**

Kuzatish turi	Mavjud muammo	Takomillashtirish yo'nalishi
Monitoring sustligi	Tavsiyalar ijrosi bo'yicha doimiy nazorat yo'q	Tavsiyalar ijrosini baholovchi indikatorlar joriy etish
Risk yondashuvi yetishmasligi	Audit rejalari xavfga mos emas	Risk xaritalarini joriy etib, obyektlarni ustuvorlashtirish
Raqamlashtirish darajasi pastligi	Hujjatlar qo'lda yuritiladi, monitoring kechikadi	Elektron audit platformalarini joriy etish
Auditorlar malakasi pastligi	Zamonaviy yondashuvlarni bilmaydigan auditorlar ko'p	Doimiy malaka oshirish tizimini yaratish

Ushbu kuzatishlar shuni ko'rsatadiki, davlat sektorida ichki audit faoliyatini samarali tashkil etish uchun u faqat tekshiruv vositasi emas, balki boshqaruvning ajralmas qismi sifatida qayta ko'rib chiqilishi lozim. Ayniqsa tavsiyalar ijrosini baholash indikatorlari, riskka asoslangan rejalashtirish va raqamli audit texnologiyalarining joriy qilinishi orqali auditning real ijtimoiy va boshqaruviy samarasi sezilarli darajada oshiriladi. Shu bilan birga, ichki audit faoliyatini professional asosda olib borish uchun auditorlar salohiyatini oshirish ham strategik vazifa bo'lib qoladi.

Tahlil va muhokama

Ichki auditning davlat sektorida joriy qilinishi bo'yicha olib borilgan tahlillar shuni ko'rsatadiki, mazkur tizim turli darajadagi davlat tashkilotlarida mavjud bo'lishiga qaramasdan, uning samaradorligi va boshqaruv jarayonlariga real ta'siri ko'p hollarda cheklangan. Audit tadbirlarining asosiy e'tibori huquqbuzarliklar va moliyaviy intizom buzilishi holatlarini aniqlashga qaratilgan bo'lib, jarayonning tahliliy va tavsiyaviy qismi ko'pincha ikkinchi planda qolmoqda. Bu esa ichki auditning strategik boshqaruv vositasi sifatida shakllanishiga to'sqinlik qilmoqda.

Tahlil davomida aniqlangan muhim jihatlardan biri – audit bosqichlari to'liq amalga oshirilmayotgani yoki ularning orasida uzilishlar mavjudligidir. Ayniqsa, auditdan keyingi monitoring va tavsiyalar ijrosini baholash bosqichlari ko'pincha nazardan chetda qolmoqda. Holbuki, ushbu bosqichlar audit xulosalarining amaliyotda o'z aksini topishini ta'minlaydi va audit samaradorligini oshiradi. Tavsiyalar ijrosining holati tahlil qilinmasa yoki u bo'yicha qayta aloqa

mexanizmi yo'lga qo'yilmasa, ichki auditdan kutilgan tizimli natijalarga erishish qiyinlashadi.

Bundan tashqari, ichki audit faoliyatini tashkil etishdagi yondashuvlar, odatda, klassik uslublarga tayanadi va riskka asoslangan zamonaviy yondashuvlar yetarlicha keng qo'llanilmaydi. Xalqaro tajriba shuni ko'rsatmoqdaki, rivojlangan davlatlarda (Buyuk Britaniya, Kanada, Fransiya) audit jarayonida birinchi navbatda strategik va operatsion xatarlar aniqlanadi, ularning og'irlik darajasi baholanadi va audit tadbirlari shunga qarab ustuvorlashtiriladi. Masalan, Buyuk Britaniyada ichki audit faoliyati "O'ranj kitob"da belgilangan risk asosli boshqaruv tamoyillari asosida tashkil etiladi va bu yondashuv auditorlik tekshiruvining aniqligi va foydaliligini sezilarli darajada oshiradi [3].

O'zbekiston sharoitida esa ichki audit tizimi huquqiy jihatdan mavjud bo'lsa-da, uning amaliyotdagi natijalari cheklangan bo'lib qolmoqda. Normativ-huquqiy bazaning tarqoq va ba'zan qarama-qarshi bo'lishi, auditorlar salohiyatining yetarli emasligi, axborot texnologiyalaridan foydalanishning sustligi – bu tizimni to'laqonli ishlashiga to'sqinlik qilayotgan omillar sifatida namoyon bo'lmoqda. Bu jihat Giniyatullina tomonidan ham alohida qayd etilgan: ichki audit tizimi samarali bo'lishi uchun u "faqat tekshiruv emas, balki boshqaruv qarorlarini tayyorlovchi axborot va tahlil manbai bo'lishi kerak" [1].

Muhokama jarayonida aniqlanganki, ichki audit faoliyatini rivojlantirishda ikki asosiy yondashuv muhim rol o'ynaydi. Birinchisi – texnologik yondashuv bo'lib, u audit jarayonlarini raqamlashtirish, axborot tizimlari orqali audit dalillarini to'plash va tahlil qilish imkonini beradi. Ikkinchisi esa – institutsional yondashuv bo'lib, u auditorlarning malakasini oshirish, mustaqilligini ta'minlash

va boshqaruv organlari bilan muvofiqlikni mustahkamlash orqali amalga oshiriladi. Xalqaro standartlar, xususan COSO va INTOSAI tomonidan ishlab chiqilgan model va tamoyillar aynan shu ikki yo'nalishni uyg'un holda tatbiq etishni nazarda tutadi.

Shu bois ichki auditni faqat hujjatlar asosida amalga oshiriladigan nazorat mexanizmi emas, balki o'zgaruvchan tashkiliy va moliyaviy muhitda ishonchli boshqaruv qarorlarini qabul qilishga yordam beradigan tizim sifatida qayta ko'rib chiqish zarur. Bu esa, o'z navbatida, ichki audit faoliyatini natijadorlikka yo'naltirilgan holda takomillashtirish, tavsiyalarning hayotga tadbiq etilishini tizimli baholash, raqamli vositalar orqali monitoring qilish va auditorlar malakasini uzluksiz oshirishga qaratilgan chora-tadbirlarni talab etadi.

Xulosa

Davlat sektorida ichki audit tadbirlarini amalga oshirish tizimini o'rganish natijalari shuni ko'rsatdiki, ichki audit samaradorligini ta'minlash uchun bosqichma-bosqich, izchil va tizimli yondashuv zarur. Audit faoliyati faqat tekshirish yoki kamchiliklarni aniqlash emas, balki xatarlarni baholash, resurslardan oqilona foydalanishni ta'minlash, boshqaruv qarorlarini axborot bilan ta'minlash va strategik natijalarga xizmat qilishga qaratilgan bo'lishi kerak. Mavjud holat tahliliga ko'ra, ko'plab byudjet tashkilotlarida auditdan keyingi monitoring bosqichi sust tashkil etilgan, tavsiyalar ijrosi ustidan nazorat mexanizmlari kam ishlaydi, axborot texnologiyalaridan foydalanish darajasi past va auditorlar salohiyatini oshirish zarurati mavjud. Shuningdek, riskka asoslangan yondashuvlar va xalqaro standartlar bilan uyg'unlik yetarli darajada emas. Shu bois, ichki audit tizimini modernizatsiya qilishda tavsiyalar ijrosini baholash

indikatorlarini ishlab chiqish, elektron audit vositalarini joriy etish, malaka oshirish dasturlarini kengaytirish va strategik risklarni aniqlash asosida audit rejalashtirish mexanizmlarini joriy qilish muhim hisoblanadi. Bu esa auditning real ta'sirini oshirishga xizmat qiladi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR

1. Гиниятуллина Д.Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6, № 2. – С. 95–100.
2. Васина Н.В., Данилов А.Н., Иванова Н.Г. Проблемы нормативного регулирования и методическое обеспечение внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита в учреждениях государственного сектора // Вестник Омского филиала Финансового университета. – 2018. – № 31. – С. 160–163.
3. Кулик Г.Ю. Зарубежный опыт внедрения риск-менеджмента в государственное управление // Государственное управление: Электронный вестник. – 2013. – № 37. – С. 32–36.
4. Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроля в условиях рыночной экономики // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 13 (163). – С. 36–39.
5. The Orange Book: Management of Risk – Principles and Concepts. Her Majesty's Treasury. 2004. URL: http://www.hm-treasury.gov.uk/d/orange_book.pdf.