



ДАВЛАТ МОЛИЯВИЙ НАЗОРАТИ ТИЗИМИДА САМАРАДОРЛИК АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ

Бехзод Мирзоев,

*Ўзбекистон Республикаси Президенти Администрацияси
Аудит ва молиявий назорат шўъбаси етакчи мутахассиси,
Тошкент, Ўзбекистон. E-mail: bmirzoev4284@gmail.com
ORCID: 0009-0000-8761-0861*

ORGANIZING A PERFORMANCE AUDIT IN THE PUBLIC FINANCIAL CONTROL SYSTEM

Bekhzod Mirzoev,

*Leading Specialist of the Audit and Financial Control Sector
of the Administration of the President of the Republic of Uzbekistan,
Tashkent, Uzbekistan. E-mail: bmirzoev4284@gmail.com
ORCID: 0009-0000-8761-0861*

JEL Classification: M1, M4, M42

Аннотация: Бюджет тизимида маблағларнинг мақсадли, манзилли ва самарали сарфланиши нафақат, давлат бюджетининг барқарорлигини таъминлаш балки, ижтимоий-инфратузилмаларни ривожлантириши ва иқтисодий кўрсаткичларни мустаҳкамлаш натижасида аҳоли фаровонлигини оширишга хизмат қилади. Давлат молиявий ресурсларини самарали бошқариш ҳамда бюджет маблағларидан мақсадли ва оқилона фойдаланиш устидан давлат молиявий назорати тизими амалга оширилади. Ўз навбатида, бюджет ижроси жараёнида молиявий муносабатларда янги йўналишларнинг кириб келиши, ахборот тизимларининг кенг миқёсда қўлланилиши, бюджет маблағларини сарфлаш ҳажми ва йўналишларининг ортиши баробарида бюджет маблағларининг самарали сарфланишини таъминлаш мақсадида давлат молиявий назорати тизимини ҳам узвий тарзда такомиллаштириб бориш зарурияти вужудга келмоқда. Мазкур мақолада давлат бюджети ижросини

амалга оширишда самарадорлик аудитини амалга оширишининг зарурлиги ва аҳамияти назарий ҳамда услубий жиҳатдан асосланган. Давлат молиявий назорати тизимида самарадорлик аудитини вужудга келиши, ривожланиши, амал қилиши йўналишлари хорижий тажрибалар ва илмий тадқиқот ишланмаларини ўрганиш асосида очиб берилган. Мақолада мамлакатимиз давлат молиявий назорати тизимида, самарадорлик аудитини амалиётда ташкил этишда қайси жиҳатларга эътибор қаратиш лозимлиги ёритилган. Мақолани ёзишдан қўйилган мақсадга эришиш учун, бир қатор ҳуқуқий ва илмий-амалий манбаалар ўрганиб чиқилди, хорижий мамлакатлар тажрибалари таққосланиб, таҳлил қилинди.

Натижада, самарадорлик аудитининг асосий тамойилларига таянган ҳолда уни амалиётда ташкил этишда ва ўтказишда самарадорлик аудитининг мақсади ва саволларини шакллантириши, самарадорлик аудитининг асосий баҳолаш мезонларини ишлаб чиқиши,

мавжуд ресурсларни ва бевосита ҳамда якуний натижаларни аниқлаш, назорат тадбири натижалари бўйича хулосаларни шакллантириш ҳамда таклифларни (тавсияларни) тайёрлаш бўйича тавсиялар берилган. Бюджет ижроси жараёнида самарадорлик аудитини ташиқил этишининг қоидалари, бошқичлари ҳамда аудит ўтказишида бошқа аудит амаллари билан узвий алоқадорлиги ёритилган. Самарадорлик аудитини ташиқил этиши юзасидан хулосалар шакллантирилиб, такомиллаштиришига қаратилган илмий таклиф ва амалий тавсиялар ишлаб чиқилган.

Abstract: Targeted, targeted and effective spending of funds in the budget system not only ensures the stability of the state budget, but also serves to increase the well-being of the population as a result of the development of social infrastructure and strengthening of economic indicators. A system of state financial control over effective management of state financial resources and targeted and rational use of budget funds is implemented. On the other hand, in the process of budget implementation, the introduction of new directions in financial relations, the large-scale use of information systems, the increase in the volume and directions of spending budget funds, in order to ensure the effective spending of budget funds, there is a need to improve the state financial control system in an organic way.

In this article, the necessity and importance of performance audit in the implementation of the state budget is theoretically and methodologically based. The emergence, development, and implementation directions of the efficiency audit in the state financial control system have been revealed based on the study of foreign experiences and scientific research developments. In the article, it is explained what aspects should be paid attention to in the system of state

financial control of our country, in the organization of efficiency audit in practice. In order to achieve the goal of writing the article, a number of legal and scientific-practical sources were studied, the experiences of foreign countries were compared and analyzed.

As a result, based on the main principles of the efficiency audit, in the process of organizing and conducting it in practice, formulating the goals and questions of the efficiency audit, developing the main evaluation criteria of the efficiency audit, determining the available resources and direct and final results, forming conclusions on the results of the control event, and preparing proposals (recommendations) recommendations are given. The rules and stages of organizing an efficiency audit in the course of budget execution, as well as its inextricable connection with other audit operations in conducting an audit, are explained. Conclusions on the organization of the efficiency audit were formed, and scientific proposals and practical recommendations aimed at improvement were developed.

Калим сўзлар: давлат аудити, давлат молиявий назорати, ички аудит, молиявий аудит, мувофиқлик аудити, назорат, самарадорлик аудити.

Key words: public audit, public financial control, internal audit, financial audit, compliance audit, control, performance audit.

Кириш. Давлат бошқарувидаги ҳар қандай фаолият, давлатда мавжуд ресурсларни сарфлаш жараёнлари билан боғлиқ бўлади. Шу сабабли, бюджет маблағларидан оқилона ва самарали фойдаланиш, ва нафақат молиявий ресурслардан самарали фойдаланиш, аксинча барча мавжуд ресурслардан, ҳоҳ у табиий ресурс бўлсин, ҳоҳ у меҳнат ресурси бўлсин, ҳоҳ у вақт ресурси бўлсин,

барча бошқа ресурслардан ҳам самарали фойдаланиш масаласи, бугунги таҳликали замонда долзарб масалалардан бири саналади.

Ушбу масалани ҳам Президентимиз Шавкат Мирзиёев ўзларининг Мурожаатномаларида айтиб ўтдилар, яъни ҳозирги кунда давлат аппаратида такрорланиш кўплигини, кераксиз штатлар борлигини, марказлашув юқорилигини, бунинг оқибатида бугунги мураккаб масалаларга тўғри ечим топиш учун ортиқча вақт, куч ва ресурс сарфланаётганлигини таъкидладилар [1].

Жаҳон иқтисодиётининг тез суръатларда ижтимоий–иқтисодий тараққий этиши ва шу билан биргаликда жаҳонда мураккаб геосиёсий вазият юзага келаётган даврда ҳамда табиий ресурслар чекланган бир пайтда, Янги Ўзбекистонни барпо этиш жараёнида, олиб борилаётган ислохотлар мавжуд ресурслардан оқилона, тежамкорлик ва самарадорлик тамойиларига асосан фойдаланишни тақозо этмоқда. Табиийки, бундай вазиятда самарали давлат бошқаруви фаолиятини баҳолаш учун давлат ресурслари сарфланишини назорат қилиш воситаларини ҳам такомиллаштиришни тақозо этди. Пировард натижада, мамлакатимиз давлат молиявий назорати тизимида назоратнинг янги турини, самарадорлик аудитини жорий этиш ва уни ривожлантириш масаласи юзага келди.

Олиб борилаётган ислохотлар натижасида, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 27 августдаги “Давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги 6300-сонли Фармони билан мамлакатимиз давлат молиявий назорати амалиётига самарадорлик аудити жорий этилди.

Самарадорлик аудити хорижий тажрибада кенг қўлланилганлиги билан,

мамлакатимиз давлат молиявий назорати тизимида назоратнинг мазкур тури янги ҳисобланади. Фармонда берилган топшириқлар ижросини таъминлаш мақсадида, миллий қонунчилигимизни ҳисобга олган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси томонидан “Самарадорлик аудити” стандарти ишлаб чиқилиб, тасдиқланди.

Мазкур стандартда асосан самарадорлик аудитига бўлган умумий талабларга ойдинлик киритилган, уни амалиётда ўтказиш масаласига батафсил тўхталмаган. Шу билан биргаликда, ушбу аудит турини мамлакатимиз давлат молиявий назорати амалиётида қўллашда тажрибанинг етишмаслиги, уни сифатли ўтказилишида бир қатор муаммоларни юзага келтириб чиқаради, деб ўйлаймиз. Бугунги кунда, илмий тадқиқотлар ва изланишлар олиб бориш орқали мамлакатимиз давлат молиявий назорати тизимида самарадорлик аудити услубиётини шакллантириш, яъни уни ўтказиш бўйича қўлланмани ишлаб чиқиш масаласи юзага келмоқда.

Материал ва метод. Давлат молиявий назорати тизимида самарадорлик аудитини режалаштириш ва ўтказиш услубиётининг назарий ҳамда услубий асосларини яратиш ва уни такомиллаштириш бўйича изланишлар асосан хорижлик иқтисодчи олимлар томонидан олиб борилган. Улар жумласига А.Н.Саунин, Е.Е.Смирнов, С.В.Степашин, В.А.Жуков, В.Г.Пансков, Е.Н.Синева, С.Н.Рябухин, Ю.М.Воронин, Н.Е.Кондаурова, Т.Р.Хабибуллин, С.Келлс, Л.Палмер, Ж.Майне, К.Политт, М.Дайинларни киритиш мумкин.

Бугунги кунда самарадорлик аудити Ўзбекистон давлат молиявий назорати назариясида ва амалиётида назоратнинг янги тури ҳисобланиб, ривожланишнинг дастлабки босқичларида бўлганлиги

сабабли, мамлакатимиз иқтисодий илм-фанида самарадорлик аудитининг назарий ва услубий асосларини очиб берадиган яхлит ва умумий қабул қилинган тушунчаси мавжуд эмас.

Аммо, давлат сектори ва хусусий секторда аудит, молиявий назоратга оид назарий ва услубий жиҳатдан умумийликка хос бўлган қатор олимларнинг ишланмаларини келтириб ўтиш мумкин. Жумладан, Б.Ж.Жумамуратов, А.К.Ибрагимов, С.У.Мехмонов, Б.Б.Сугирбаевларнинг асарларида давлат секторида ички аудит хизматининг назарий жиҳатларини ривожлантириш муаммолари ўрганилган.

К.Поллитт (1997) тадқиқотлари шуни кўрсатдики, давлат секторида самарадорлик аудитини қўллаш, давлат бошқаруви амалиётини такомиллаштиришга олиб келади. Мазкур тадқиқот натижасидан кўриниб турибдики, самарадорлик аудити самарали давлат бошқарувининг ажралмас воситаси эканлигидир.

М.Дайн (1996) тадқиқотлари кўрсатдики, самарадорлик аудити билан ички назорат ўртасида бевосита боғлиқлик мавжуд. Шунингдек, 2006 йилда олиб борилган тадқиқотлар шуни кўрсатдики, самарадорлик аудитидаги энг муҳим масала, тегишли баҳолаш мезонларини танлай олишдир. Ушбу тадқиқот натижалари кўрсатмоқдаки, самарадорлик аудити услубиётини шакллантиришда баҳолаш мезонлари қанчалик муҳим эканлигини.

Иқтисодчи олимлар ўз илмий асарларида самарадорлик аудитининг турли муаммоларини кўтарганлар, аммо мазкур аудит турини мамлакатимизда тартибга солувчи меъёрий-ҳуқуқий ҳужжат қоидалари билан биргаликда кўриб чиқиш, шу билан боғлиқ юзага келадиган муаммоларни кўтариш ва

уларни ҳал қилиш йўлларини белгилаш талаб этилади.

Тадқиқот олиб бориш жараёнида хорижий иқтисодчи олимларнинг илмий изланишларида давлат аудити ва турларининг бугунги кунда замонавий ҳолатлари ҳамда хорижий тажрибалар чуқур ўрганилиб, таҳлил қилинди. Мақолани тайёрлаш жараёнида абстракт мантиқий фикрлаш, индукция, дедукция, кузатиш, таҳлил, гуруҳлаш, таққослаш усулларида кенг фойдаланилган.

Натижалар. Жаҳонда, глобаллашув жараёни кескинлашиши оқибатида, дунё мамлакатлари ўртасида давлат молиявий назорати соҳасида кенг тажриба алмашиш имкониятлари пайдо бўлиши ҳамда мамлакатлар ваколатхоналарининг Олий аудит органлари халқаро ташкилотиди (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) кенгайиб бориши натижасида, давлат аудити соҳасида аудитнинг янги турлари ва усуллари жорий этилиб, кенг қўлланила бошланди.

1977 йилда Перу мамлакатининг Лима шаҳрида бўлиб ўтган Олий аудит органлари халқаро ташкилотининг (INTOSAI) IX Конгрессида қабул қилинган "Аудит бошқаруви тамойилларининг Лима декларацияси" номли ҳужжатида (кейинги матнларда-Лима декларацияси) молиявий аудит билан бир қаторда, назоратнинг бошқа тури амалиётга жорий этилди, ўз навбатида унинг вазифаси текшириладиган ташкилотга қўйилган вазифаларни бажаришда ресурслардан тежамкорлик, самарадорлик ва натижадорлик тамойиллари асосида фойдаланганлигини текширишдан иборат эди. Мазкур аудит тури - самарадорлик аудити эди. Ушбу ҳужжатга мувофиқ, давлат томонидан амалга оширилган харажатларнинг якуний натижасини, шу жумладан маъмурий ва ташкилий тизимларини баҳолаш,

самарадорлик аудитининг асосий вазифаси этиб белгиланди.

Самарадорлик аудити Европа (European Organisation of Supreme Audit Institutions-EUOSAI) ва Осиё (Asian Organisation of Supreme Audit Institutions-ASOSAI) олий аудит органларининг стандартларида ҳам кўриб чиқилган.

Ҳозирда, амалдаги Олий аудит органларининг халқаро стандартида (The International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI 3000: Performance audit standart – Самарадорлик аудити стандарти) самарадорлик аудити давлат корхоналари, дастурлари ёки ташкилотлари фаолиятининг самарадорлигини ва натижадорлигини, ресурслардан тежамкорлик билан фойдаланишини мустақил экспертизадан ўтказадиган восита ҳамда унинг мақсади аудит объекти фаолиятини яхшилашдан иборат эканлиги белгиланган.

Давлат молиявий ресурсларини самарали бошқариш ҳамда бюджет маблағларидан мақсадли ва оқилона фойдаланиш устидан давлат молиявий назорати тизимини такомиллаштириш, шунингдек, 2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясини «Ёшларни қўллаб-қувватлаш ва аҳоли саломатлигини мустаҳкамлаш йили»да амалга оширишга оид давлат дастурида белгиланган вазифалар ижросини таъминлаш мақсадида, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 27 августдаги «Давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги 6300-сонли Фармонида асосан 2022 йил 1 январдан бошлаб Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси томонидан амалга ошириладиган назорат шакллари ва турларига қўшимча қилиб

молиявий, мувофиқлик ва самарадорлик аудитлари амалиётга жорий этилди.

Фармонда белгиланган вазифалар ижросини таъминлаш мақсадида, Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси томонидан «Ўзбекистон Республикасининг Ҳисоб палатаси тўғрисида»ги Қонуни ҳамда Олий аудит органларининг халқаро стандартлари (ISSAI) асосида самарадорлик аудити стандарти ишлаб чиқилиб, тасдиқланди ҳамда 2022 йилнинг I-чорагида Ўзбекистон Республикаси Бандлик ва меҳнат муносабатлари ҳамда Сув ҳўжалиги вазирликларида самарадорлик аудити тадбири ўтказилди.

Мазкур стандартда, асосан самарадорлик аудитига бўлган умумий талабларга ойдинлик киритилган, уни амалиётда ўтказиш масаласига батафсил тўхталмаган. Бундан ташқари, ушбу аудит турини мамлакатимиз давлат молиявий назорати амалиётида қўллашда етарли тажрибанинг етишмаслиги, уни амалиётда сифатли ўтказилишини таъминлашда бир қатор муаммоларни юзага келтириб чиқаради, деб ўйлаймиз. Бугунги кунда, илмий тадқиқотлар ва изланишлар олиб бориш орқали мамлакатимиз давлат молиявий назорати тизимида самарадорлик аудити услубиётини шакллантириш, аниқроғи самарадорлик аудитини ўтказиш бўйича қўлланмани ишлаб чиқиш масаласи юзага келмоқда.

Самарадорлик аудитини ўтказиш бўйича қўлланмани мамлакатимиз миллий қонунчилигини, «Ўзбекистон Республикасининг Ҳисоб палатаси тўғрисида»ги қонунини, Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси (кейинги ўринларда – Ҳисоб палатаси) томонидан ишлаб чиқилиб, тасдиқланган «Самарадорлик аудити стандарти», Олий аудит органларининг халқаро стандартлари ва қўлланмалари ҳамда

Хисоб палата томонидан самарадорлик аудитини ўтказиш тажрибасини ҳисобга олган ҳолда ишлаб чиқилиши лозим, деб ўйлаймиз.

Олий аудит органларининг халқаро стандартига (ISSAI) мувофиқ самарадорлик аудити кўринишидаги назорат ва эксперт-таҳлилий тадбирларни ўтказиш асосий уч босқичдан иборат бўлади, булар тайёргарлик (режалаштириш), асосий (ўтказиш) ва якуний босқичлардир. Маълумки, ҳар бир назорат тадбири якунлангандан кейин, аниқланган хато ва камчиликларни

бартараф этилиши юзасидан бир қатор вазифалар, яъни уларнинг бартараф этилиши бўйича назорат ишлари ҳам амалга оширилади. Шу сабабли, самарадорлик аудити кўринишидаги назорат ва эксперт-таҳлилий тадбир якунлангандан кейин ҳам, бир қатор тадбирлар амалга оширилади, яъни назорат объектига қўйилган талаблар бажарилиши ва берилган таклиф ва тавсияларга амал қилиниши назорат қилинади. Самарадорлик аудитини ўтказиш жараёни кетма-кетлигини қуйидаги расмда кўришимиз мумкин.



1-расм. Самарадорлик аудити жараёни¹

Самарадорлик аудитини ўтказишдан аввал, Олий аудит органларининг халқаро стандартига (ISSAI 3000: Самарадорлик аудити стандарти - кейинги матнларда ISSAI 3000 стандарти) мувофиқ, самарадорлик аудитини ўтказишга бўлган ёндашувни танлаш лозим бўлади. ISSAI 3000 стандартига мувофиқ самарадорлик аудити доирасида учта ёндашувдан фойдаланилади. Булар:

- натижага йўналтирилган ёндашув;
- тизимларни баҳолашга йўналтирилган ёндашув;
- муаммоларга қаратилган ёндашув.

Натижага йўналтирилган ёндашув доирасида самарадорлик аудити объекти фаолиятининг аниқ натижалари, уларга эришиш учун сарфланган мавжуд ресурслар самарадорлиги билан боғлиқликда, баҳоланади.

Тизимларни баҳолашга йўналтирилган ёндашув доирасида, мавжуд ресурслар сарфланиши самарадорлигини ошириш нуқтаи назаридан, бошқарув тизимларининг тўғри фаолият юритаётганлиги, жумладан маълум бир соҳада ресурсларни бошқариш тизимини ташкил этувчи чоратадбирлар мажмуи ҳамда ягона бошқарув тизимининг бир қисми сифатида, ресурсларни натижаларга айланишини

¹ The Performance auditing process. GUID 3920. INTOSAI Guidances are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. For more information visit www.issai.org.

таъминлайдиган алоҳида жараёнлар (тизим элементлари) баҳоланади.

Аудитнинг мазкур ёндашувида, самарадорлик аудити доирасидаги алоҳида жараёнлар (тизим элементлари), фақат эришилган натижаларни ва сарфланган ресурсларни баҳолаш билан биргаликда амалга оширилади, яъни эришилган натижалар ва сарфланган ресурслар билан боғлиқ бўлмаган алоҳида жараёнларни баҳолаш мақсадга мувофиқ эмас.

Муайян давлат органи ва ташкилотида ташкил этилган ва фаолияти йўлга қўйилган бошқарув тизимини баҳолашни, бошқа давлат органлари ва ташкилотларидаги бошқарув тизимлари билан таққослаш орқали амалга оширилиши тавсия этилади. Бошқарув тизимининг барча жараёнлари тўғри фаолият юритишигина, режалаштирилган натижаларга эришишга олиб келиши мумкин, бунда асосий эътиборни ички назорат (тизим элементи) жараёнига ҳам қаратиш тавсия этилади. Ички назорат (аудит) жараёнини баҳолашда шуни ҳисобга олиш керакки, ички назоратнинг асосий мақсади аудит объектининг маълум бир натижаларга эришишини таъминлашдир. Ички назоратнинг самарадорлиги, назорат объектининг ресурслардан самарали фойдаланиш бўйича умумий фаолияти билан узвий боғлиқдир.

Муаммоларга қаратилган ёндашув доирасида мавжуд ресурслардан самарали фойдаланиш билан боғлиқ муаммолар мавжудлиги таҳлил қилинади, уларнинг пайдо бўлиш сабаблари аниқланади, текширилади ва ўрганилади, ресурсларни сарфлаш бўйича белгиланган чоратadbирлар самарасизлигининг сабабларини бартараф этиш бўйича таклифлар (тавсиялар) ишлаб чиқилади. Хулоса қилиб айтадиган бўлсак, натижага

йўналтирилган ёндашув яхши амалиёт ва талаб қилинадиган меъёрий стандартларга асосланадиган аудит мезонларидан фойдаланади. Муаммоларга қаратилган ёндашув аудит мезонларига мурожаат қилмасдан муаммоларни таҳлил қилишга қаратилган.

Самарадорлик аудитининг учта ёндашуви юқоридан, яъни қонун чиқарувчи органнинг талаби билан амалга оширилиши мумкин. Ушбу ёндашувда аудитнинг асосий мақсади, талабга қўра, ҳақиқий натижаларни аниқлашдир. Ёки пастдан, фуқароларнинг талаблари билан амалга оширилиши мумкин. Мазкур ёндашувда фуқароларнинг талаблари қай даражада қондириляётганлиги текширилади. Ушбу ёндашувда, аудит тадбири давлат органи субъектига қаратилади.

Мунозара. Самарадорлик аудити самарали бошқарув концeциясидан фойдаланади. Самарадорлик аудити доирасида аудитор ўзини раҳбар ўрнига қўйишга ҳаракат қилиб, ўзига асосий саволни бериши лозим бўлади "... бу ҳолатда ваколатли раҳбар нима қилган бўлар эди?" деб. Мазкур саволга жавоб топиш, аудиторга, текшириляётган объект раҳбариятига душман эмас, балки дўстона муносабатда бўлиш имконини беради. Аудитор ҳар қандай масалага ҳолисона нуқтаи назари билан қараб, текшириляётган объект раҳбариятининг ютуқлари ҳақида ҳам ҳисобот бериши лозим бўлади. Аслида, самарадорлик аудити ҳисоботлари текшириляётган объект раҳбариятининг муваффақиятсизликлардан эмас, балки ютуқларидан бошланиши керак, деб ўйлаймиз.

Самарадорлик аудитининг асосий фаолияти, нафақат давлат ресурсларини бошқаришни такомиллаштириш билан боғлиқ, балки мансабдор шахсларнинг жавобгарлигини оширишни ҳам назарда

тутади, мазкур вазиятда, белгиланган натижаларга эриша олмаган мансабдор шахсларни жавобгарликка тортиш лозим бўлади. Шу нуқтаи назардан, молиявий аудитга қараганда самарадорлик аудити самарали давлат бошқарувининг алоҳида воситаси сифатида самаралироқ ҳисобланади.

Таъкидлаш лозимки, самарадорлик аудитини амалга ошираётган аудитор, ҳукумат сиёсатини бевосита шубҳа остига қўймаслиги лозим. Бироқ, қачонки у, нотўғри фаолият юритишнинг сабабини, аслида амалга оширилаётган дастур ёки лойиҳанинг сиёсати янглиш йўлда эканлигини аниқласа, мазкур ҳолатларда у лойиҳалар ёки дастурларнинг бажарилишини ҳукумат томонидан қабул қилинган сиёсатга мувофиқлигини таъминлаши лозим бўлади.

Аудитор, самарадорлик аудити доирасида, аудит объекти томонидан мавжуд ресурсларнинг самарали сарфланиши бўйича барча зарур чоратadbирларни кўрганлигига аниқлик киритиши лозим бўлади, яъни:

- мавжуд ресурсларни камроқ сарфлаш ҳисобига олинган натижаларга эришиш мумкинлигига;
- сарфланган мавжуд ресурслар ҳисобига энг яхши (юқори) натижаларга эришиш мумкинлигига;
- қўшимча ажратилган ресурслар ҳисобига энг яхши (юқори) натижаларга эришиш учун зарур чораларни кўрганлигига (зарур ҳолларда) ҳам аниқлик киритиши тавсия этилади.

Самарадорлик аудити, бу нафақат натижаларга эришмаслик ва (ёки) ресурслар сарфининг ошиши билан боғлиқ хато ва камчиликларни аниқлашдир, балки, юқорида таъкидлаганимиздек, самарадорлик аудити - маълумотларни тўплаш ва таҳлил қилишнинг ҳар хил усулларини қўллаш

орқали, кўп сонли аудиторлик тадбирларини ўтказиш йўли билан бой берилган имкониятларни ва муқобилликларни (альтернативларни) аниқлаш ҳамдир. Бунда, бой берилган имкониятлар ва муқобилликларнинг юзага келиши, аслида соҳадаги, қонунчиликдаги ҳамда фаолиятни ташкил этишдаги муаммолар (тизимли ва индивидуал характердаги) мавжудлиги билан ҳам боғлиқ бўлиши мумкин.

Шу ўринда, самарадорлик аудитини амалга оширувчи Ҳисоб палатаси ходими ёки аудитор самарадорлик аудитини ўтказиш бўйича жараёнини кўз олдига келтириши учун, қуйида, 2-расмда самарадорлик аудити схемасини келтиришни лозим топдик. (2-расм)

Аудит предмети аниқлангандан сўнг, ҳисоб платаси ходими самарадорлик аудитини ўтказиш жараёнида ёритиладиган мавзу, жавоб берилиши талаб этиладиган саволлар ва масалалар тўғрисида аниқ тасаввурга эга бўлиш мақсадида тежамкорлик, самарадорлик ва натижадорлик тамойилларига асосланган ҳолда, ўз олдига аниқ мақсад ва вазифаларни белгилаб олиши зарур.

Назорат ёки эксперт-таҳлилий тадбир давомида самарадорлик аудити билан бир қаторда бошқа аудит (назорат) турларидан (молиявий аудит, мувофиқлик аудити ҳамда назоратнинг бошқа турларидан) ҳам фойдаланиш режалаштирилган бўлса, аудитни ўтказиш дастурида самарадорлик аудити учун алоҳида мустақил мақсад(лар) шакллантирилиши мақсадга мувофиқ.

Самарадорлик аудитининг ҳар бир мақсади учун самарадорлик аудити саволлари шакллантирилади ва ҳар бир савол бўйича самарадорлик аудити мезонлари ишлаб чиқилади. Саволлар, самарадорликнинг қуйидаги тўртта

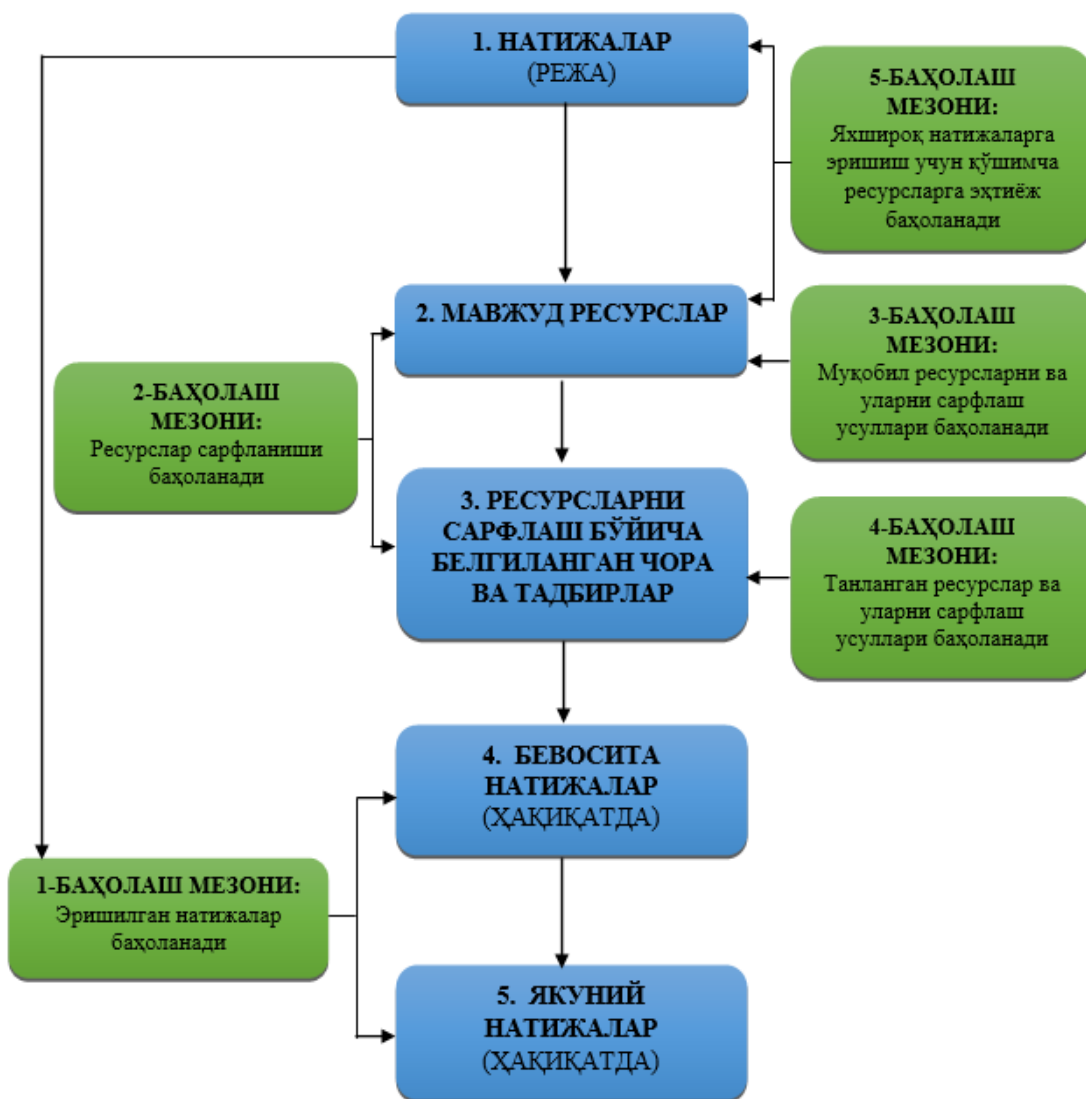
асосий томонини қамраб олиши тавсия этилади. Булар:

- режалаштирилган натижаларга эришилганлигини;
- режага мувофиқ мавжуд ресурсларнинг сарфланганлигини;
- мавжуд ресурслар ва натижаларнинг ўзаро нисбатини (эришилган натижалар ва сарфланган мавжуд ресурслар нуқтаи назаридан, бой берилган имкониятлар ва муқобилликлар аниқланади);
- мавжуд ресурсларнинг етарлилигини.

Режалаштирилган натижаларга эришилганлигини ва режалаштирилган мавжуд ресурсларнинг сарфланганлигини баҳолашга қаратилган саволлар, самарадорликнинг биринчи ва иккинчи томонлари бўлиб, ушбу саволлар асосида аудит предметини баҳолаш учун фойдаланиладиган, намуна (эталон) қилиб белгиланган, асосий баҳолаш мезонлари ишлаб чиқилди. Булар:

1-асосий баҳолаш мезони - режалаштирилган натижаларга эришилган-лиги баҳоланади;

2-асосий баҳолаш мезони - мавжуд ресурслар сарфланиши баҳоланади.



2-расм. Самарадорлик аудити схемаси²

² Муаллиф томонидан тузилган.

Мазкур мезонлар асосида ишлаб чиқилган саволлар, аудит доирасида аниқланган ҳақиқий ҳолатларнинг аудит мезонларидан оғишларини (фарқларини) аниқлашга қаратилган бўлади ва қуйидагича қайд этилиши мумкин:

режалаштирилган натижаларга эришилмади, шу жумладан зарур сифатдаги натижалар мавжуд эмас;

натижаларга ўз вақтида эришилмади;

сарфланган бюджет маблағлари миқдори ошиб кетди (дастлаб режалаштирилган кўрсаткичлардан);

хато ва камчиликлар, шу жумладан режалаштирилган натижаларга эришишга ва (ёки) сарфланган ресурслар миқдорининг ошишига таъсир қилганлари.

3-асосий баҳолаш мезони - сарфланган ресурслар ёки шунга ўхшаш ресурслар ҳисобига яхшироқ (юқорироқ) натижаларга (миқдор ва (ёки) сифат жиҳатидан; тубдан фарқли натижаларга) эришиш имконияти бўлганлиги баҳоланади (*натижадорликни баҳолаганда*);

4-асосий баҳолаш мезони - эришилган натижага эришиш учун камроқ ресурсларни сарфлаш имконияти бўлганлиги баҳоланади (*тежамкорликни баҳолаганда*).

Учинчи ва тўртинчи асосий баҳолаш мезонлари, самарадорлик аудити учун муҳим ҳисобланади. Сабаби, мазкур мезонлар самарадорлик аудити объекти фаолиятида режалаштирилган натижаларнинг паст (кам) ёки нотўғри белгиланганлигини аниқлашга имкон беради, мисол учун, объектда режалаштирилган натижаларга эришилган, лекин сарфланган ресурслар

ҳисобига бундан яхшироқ (юқорироқ) натижаларга эришиш имконияти бўлганлиги исботланиши мумкин.

Режалаштирилган натижаларга эришиш учун мавжуд ресурслар етарлигини баҳолаш билан боғлиқ бўлган саволлар, самарадорликнинг тўртинчи томони бўлиб, ушбу саволлар асосида аудит предметини баҳолаш учун фойдаланиладиган, намуна (эталон) қилиб белгиланган, қуйидаги асосий баҳолаш мезони ишлаб чиқилди:

5-асосий баҳолаш мезони - режалаштирилган ёки режалаштирилганидан ҳам яхшироқ (юқорироқ) натижаларга (миқдор ва (ёки) сифат жиҳатидан; тубдан фарқли натижаларга) эришиш учун қўшимча ресурсларга эҳтиёж бўлганлиги баҳоланади.

Юқорида белгиланган асосий баҳолаш мезонлари, самарадорлик аудити доирасида ўтказиладиган назорат ва эксперт таҳлил тадбирлари дастурида акс эттириладиган, самарадорлик аудитининг модификацияланадиган (ўзгартириладиган) мезонларини ишлаб чиқиш учун асос ҳисобланади. Стандартга мувофиқ, самарадорлик аудитининг баҳолаш мезонларини ишлаб чиқишда, энг аввало мавжуд ресурсларни, шунингдек эришилиши режалаштирилган бевосита ва (ёки) якуний натижаларни аниқлаб олиш зарур.

Самарадорлик аудити доирасида аниқланган ҳолатларни, самарадорлик аудитининг баҳолаш мезонлари билан таққослаганда, ушбу мезонларни яхлит тарзда кўриб чиқиш лозим бўлади. Сабаби битта мезоннинг бажарилиши, ҳали сарфланган ресурсларнинг самарадорлигини англамайди. Хусусан, натижага эришилган тақдирда ҳам, ресурслардан фойдаланишда самарасизликка йўл қўйилган бўлиши мумкин ва аксинча. Мазкур талқинни қуйида келтирилган 3-расмда кўришимиз мумкин

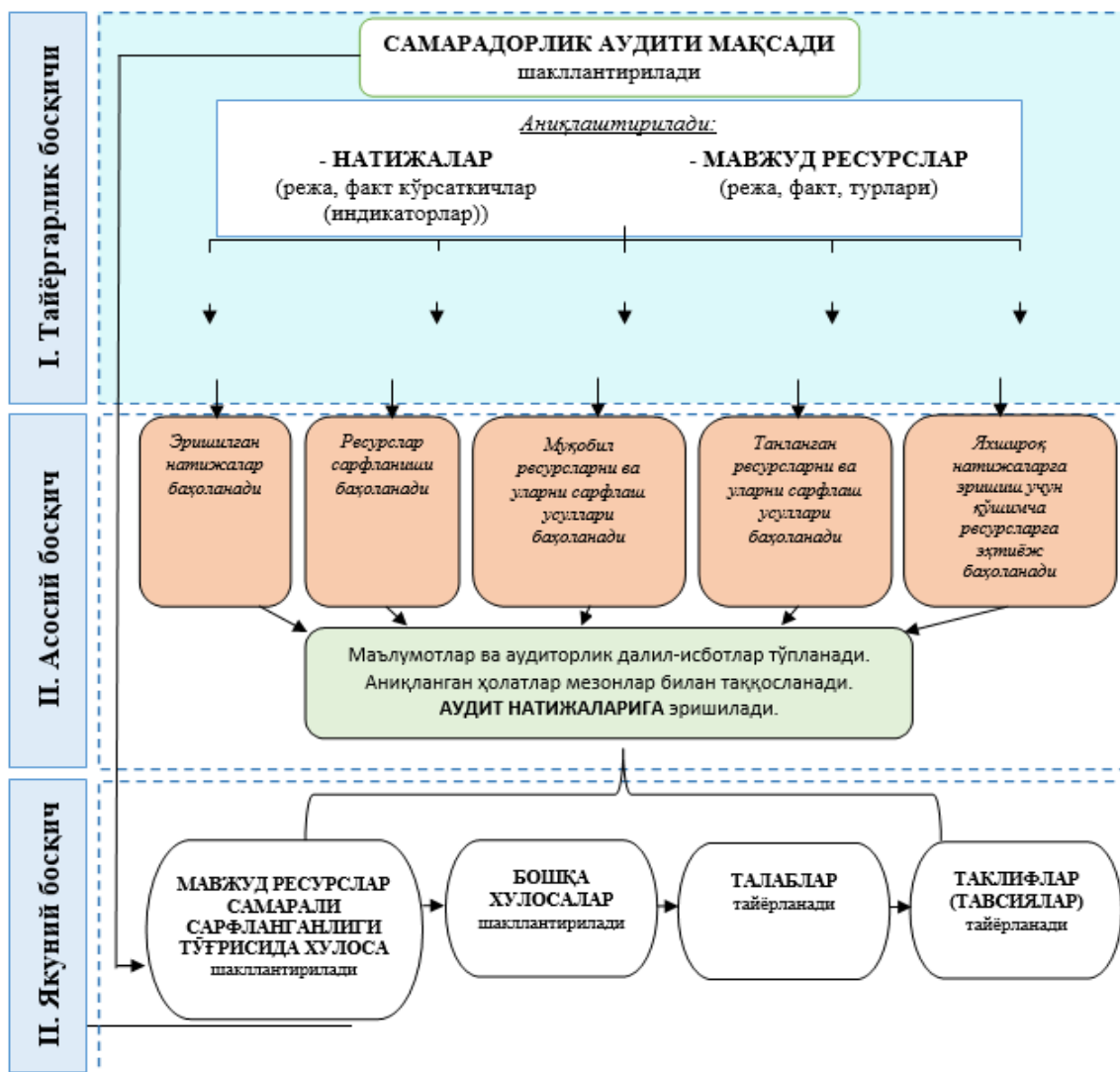
САМАРАДОРЛИК

НАТИЖАЛАР	ПАСТ	ЮКОРИ
	ЭРИШИЛДИ	Натижага жуда кўп миқдордаги ресурсларни сарфлаш ҳисобига эришилди
ЭРИШИЛМАДИ	Натижага эришилмади, ва кўп миқдордаги ресурслар сарфланди (энг ёмон вариант)	Натижага эришилмади, ресурслар етарли бўлмади (ресурс ўртача бўлган, лекин максимал даражада сарфланган)

3-расм. Натижага эришиш ҳолати билан ресурслардан самарали фойдаланиш тўғрисидаги хулосанинг ўзаро нисбати вариантлари³

Самарадорлик аудити доирасида ўтказиладиган назорат тадбирининг якуний босқичида ресурслардан самарасиз фойдаланганлиги тўғрисида хулосалар шакллантирилади, бунда

ресурслардан самарасиз фойдаланиш сабабларига аниқлик киритилиб, тегишли талаблар ва тавсиялар тайёрланиб, аудит объекти ёки бошқа манфаатдор органларга юборилади.



4-расм. Самарадорлик аудитининг босқичлари⁴

³ Муаллиф томонидан тузилган.

⁴ Муаллиф томонидан тузилган.

Кейинги босқичда аудитор ўзи иштирок этган аудитнинг натижалари ва тавсияларининг бажарилиши устидан назоратни амалга ошириши зарур. Мазкур жараён назорат қилувчи органнинг мавқеини намойиш этади, аудитнинг самарасини оширишга ва таъсирини кучайтиришга хизмат қилади. Аудитор мақолада келтирилган маълумотлар ҳамда самарадорлик аудитини ўтказиш жараёни тўғрисида умумий тасаввурга эга бўлиши учун, биз, қуйида келтирган самарадорлик аудитининг мақсади (мақсадлари), саволлари, баҳолаш мезонлари, самарадорлик аудитининг алоҳида тадбирлари, натижалари, хулосалари, талаблари ҳамда самарадорлик аудити натижалари бўйича таклифлар (тавсиялар) ўзаро боғлиқлиги схемасига назар солсин (4-расм).

Жаҳон тажрибаси кўрсатмоқдаки, давлат молиявий назорати тизимида самарадорлик аудитини жорий этиш ва ундан фойдаланиш, ижро этувчи ҳокимият органлари томонидан бюджет-молия соҳасида қарорлар қабул қилиш ва ижро этиш жараёни сифатига сезиларли таъсир кўрсатмоқда, шунингдек, улар фаолиятида масъулиятни, шаффофликни ва жавобгарликни оширишга ёрдам бермоқда.

Хулоса. Янги Ўзбекистонни барпо этишда олиб борилаётган ижтимоий-иқтисодий сиёсатда, самарали давлат бошқаруви тизимини ислоҳ қилишда, бир қатор ҳаракатлар амалга оширилмоқда. Хусусан, Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг 2022-2026 йилларга мўлжалланган "Янги Ўзбекистоннинг Тараққиёт стратегияси"да давлат бюджети харажатлари самарадорлигини янада ошириш ва давлат молиявий назорати органлари фаолиятини такомиллаштириш устувор вазифалардан бири этиб белгиланган. Илмий

тадқиқотлар ва изланишлар натижасида ҳамда хорижий тажрибани ўрганиш орқали ҳосил бўлган ва мазкур мақолада ёритилган барча маълумотларни, шу жумладан таклиф ва тавсияларни инobatга олиб, ташқи аудит доирасида самарадорлик аудитини ўтказиш бўйича ёки ички аудит доирасида бюджет харажатларининг самарадорлиги ва натижадорлигини баҳолаш тадбирини ўтказиш бўйича қўлланмаларни ишлаб чиқиш зарур ва қуйидагиларни қўлланмада акс эттиришни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Жумладан:

1. самарадорлик аудитини ташкил этиш ва ўтказишнинг ўзига хос хусусиятларини ҳамда самарадорлик тушунчасини;

2. самарадорлик аудити мақсадини аниқ белгилашни ва унинг асосида аудит саволларини шакллантиришни;

3. таклиф этилган самарадорлик аудитининг асосий баҳолаш мезонлари асосида бошқа баҳолаш мезонларини ишлаб чиқиш жараёнини;

4. мавжуд ресурсларни ҳамда бевосита ва яқуний натижаларни аниқлаб олишни;

5. самарадорлик аудити натижалари юзасидан хулосаларни шакллантириш ҳамда самарадорлик аудити объекти ва бошқа манфаатдор органлар ёки ташкилотларга таклифлар (тавсиялар) тайёрлаш бўйича тавсиялар беришни акс эттириш лозим.

Хулоса қилиб айтиш жоизки, таклиф этилаётган самарадорлик аудитини ўтказиш бўйича қўлланма ишлаб чиқилиши, пировард натижада амалиётда аудиторга самарадорлик аудитига бўлган ёндашувни тўғри аниқлаб олишга ҳамда уни сифатли ўтказилишида ижобий ўзгаришлар олиб келишига ишонамиз ва самарадорлик аудитини жаҳон стандартларига мос равишда шакллантириш, сифат жиҳатдан янги босқичга олиб чиқиш Республикаимизни иқтисодий ривожланишига ва халқимиз манфаатига ўз хиссасини қўшади, деб биламиз.



Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2022 йил 20 декабрдаги Мурожаатномаси, Янги Ўзбекистон ижтимоий-сиёсий газетасининг №259(781)-сон нашри, 21 декабрь, 2022 йил. (<https://yuz.uz/uz/newspaper>)
Декларация (1977) ISSAI 1. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precept-
<http://www.srd.ru/documents/schpal/limdecl.pdf>.
2. Стандарт (2019) ISSAI 3000. Performance Audit Standard;- <http://www.issai.org>.
3. Фармон (2021) Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2021 йил 27 августдаги “Давлат молиявий назорати тизимини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги 6300-сонли Фармони.
4. Ҳисобот (2022) Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси расмий вебсайти:
<http://www.ach.gov.uz>.
5. Стандарт (2021) Ўзбекистон Республикаси Ҳисоб палатаси томонидан тасдиқланган “Самарадорлик аудити стандарти”.
6. Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Performance audit and public management reform. Vermont: University of Vermont.
7. Dian, M. S. (1996). Traditional changes in the program and operational auditing in executive control schedule in the contract services. University of South California.
8. Саунин А.Н. (2015) “Аудит эффективности использования государственных средств”//МГУ 2015 г.
9. Саунин А.Н. (2019) “Государственный аудит”//МГУ 2019 г.
10. Синева Е.Н. (2004) “Аудит эффективности как фактор повышения результативности деятельности контрольно-счётных органов Российской Федерации”// Финансы и контроль. 2004 г.