

**BUDJET TASHKILOTLARIDA MOLİYAVIY XATO VA NOMUVOFIQLIKLARNI
ANIQLASHDA ICHKI AUDITNING NAZARIY-METODOLOGIK ASOSLARINI
TAKOMILLASHTIRISH****Mulayev Farxod Alisherovich****Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti mustaqil izlanuvchisi****E-mail: farhodmulaev@gmail.com****ORCID: 0009-0002-9268-6603****<https://doi.org/10.5281/zenodo.22137820>**

Abstract. Tezisdagi budjet tashkilotlarida moliyaviy xato va nomuvofiqliklarni aniqlashda ichki auditning nazariy-metodologik asoslari tahlil qilinadi. «Moliyaviy xato», «nomuvofiqlik», «jiddiy noto'g'ri ko'rsatish» va «firibgarlik» tushunchalari o'rtasidagi chegaralar aniqlashtirilib, ularni farqlash mezonlari jadval shaklida umumlashtiriladi, ahamiyatlilikni ko'p mezonli belgilash tartibi hamda ichki auditning metodologik vertikal asoslanadi.

Keywords. ichki audit, nazariy asoslar, metodologiya, moliyaviy xato, nomuvofiqlik, jiddiy noto'g'ri ko'rsatish, firibgarlik, ahamiyatlilik, audit dalillari, budjet tashkiloti.

Har qanday audit metodikasining ishonchliligi u ish ko'radigan tushunchalarning aniqligiga bog'liq. Budjet tashkilotlari amaliyotida esa aniqlanadigan holatlarni belgilash uchun «xato», «kamchilik», «buzilish», «qonunbuzilish», «nuqson» atamaları ko'pincha bir xil ma'noda ishlatiladi. Bir hisobotda hisob yozuvidagi texnik chetlanish ham, budjet mablag'larining maqsadsiz sarflanishi ham bitta atama bilan qayd etilishi mumkin. Bu terminologik noaniqlik audit natijalarini qiyoslash, umumlashtirish va ular bo'yicha adekvat chora belgilashga to'sqinlik qiladi.

Noaniqlikning oqibatlari amaliy xarakterga ega. Birinchidan, turli tashkilotlarning audit natijalari statistik jihatdan solishtirib bo'lmaydigan bo'lib qoladi, chunki bir xil nomdagi ko'rsatkich turli mazmunni ifodalaydi. Ikkinchidan, chora belgilashda nomutanosiblik yuzaga keladi: mohiyatan texnik xato bo'lgan holat bo'yicha intizomiy chora ko'rilishi yoki, aksincha, huquqiy normani buzuvchi holat oddiy kamchilik sifatida qayd etilishi mumkin. Uchinchidan, tavsiyalar noto'g'ri manzilga yo'naltiriladi: hisobni tuzatish talab etilgan joyda jarayonni qayta loyihalash taklif etiladi va aksincha.

Xalqaro standartlar bu masalada izchil pozitsiyani egallaydi. ISA 240 moliyaviy hisobotdagi noto'g'ri ko'rsatishlarni yuzaga kelish sababiga ko'ra xato va firibgarlikka ajratadi, farqlovchi belgi sifatida esa harakatning qasddan yoki qasdsiz sodir etilganini ko'rsatadi. ISA 450 aniqlangan noto'g'ri ko'rsatishlarni to'plash, tuzatilmagan qismini ajratib olish va ularning yig'indisini ahamiyatlilik darajasi bilan taqqoslash tartibini belgilaydi. INTOSAI hujjatlarida — ISSAI 100, 400 va 4000 seriyasida — «nomuvofiqlik» mustaqil kategoriya sifatida ajratiladi: bu faoliyat yoki operatsiyaning belgilangan mezonga muvofiq emasligidir.

Ushbu yondashuvlarni umumlashtirgan holda ichki auditning nazariy asosini quyidagicha shakllantirish mumkin. Moliyaviy xato — operatsiyaning hisobga olish, o'lchash, tasniflash yoki hisobotda aks ettirishdagi qasdsiz chetlanish bo'lib, uning iqtisodiy mohiyati axborotning buzilishida namoyon bo'ladi. Nomuvofiqlik — operatsiyaning qonun hujjatlari, budjet smetasi, shtat jadvali yoki shartnoma shartlariga ziddi bo'lib, uning mohiyati xatti-harakatning buzilishidadir. Bu farq muhim amaliy oqibatga ega: xato hisobotni tuzatish bilan, nomuvofiqlik esa jarayonni tartibga solish bilan bartaraf etiladi.

Budjet sektorining o'ziga xosligi shundaki, bu yerda mezonlar tizimi tijorat tashkilotlariga nisbatan kengroq. Operatsiya nafaqat buxgalteriya hisobi qoidalariga, balki tasdiqlangan budjet smetasiga, xarajatlar tasnifiga, shtat jadvaliga, davlat xaridlari tartibiga va mablag'larning maqsadli sarflanishi talabiga ham muvofiq bo'lishi shart. Shu sababli budjet tashkilotida nomuvofiqlik toifasi moliyaviy xato toifasiga qaraganda kengroq maydonni qamrab oladi va uni alohida kategoriya sifatida ajratmaslik metodik jihatdan asossizdir.

Jiddiy noto'g'ri ko'rsatish mustaqil toifa emas, balki xato yoki nomuvofiqlikning ahamiyatlilik bo'yicha baholangan holatidir. Firibgarlik esa noqonuniy manfaat olish maqsadida qasddan sodir etilgan aldov harakati bo'lib, u niyat va manfaat mezonlari bilan ajralib turadi. Ichki auditor firibgarlikni yuridik jihatdan kvalifikatsiya qilmaydi; uning vazifasi — firibgarlik xavfi belgilarini aniqlash, dalillarni saqlash va masalani belgilangan tartibda vakolatli darajaga yetkazishdir. Bu chegaraning aniq belgilanishi auditorni o'z vakolatidan tashqariga chiqishdan himoya qiladi.

Toifalarni amaliyotda ajratish uchun ketma-ket savollarga asoslangan algoritm taklif etiladi. Birinchi savol: aniqlangan holat belgilangan mezonga ziddimi? Ikkinchi savol: buzilgan mezon hisob qoidasimi yoki huquqiy normami? Uchinchi savol: chetlanish ahamiyatlilik darajasidan oshadimi? To'rtinchi savol: qasd va noqonuniy manfaat belgilari mavjudmi? Har bir savolga berilgan javob ishchi hujjatda dalil bilan asoslanadi. Toifalarni farqlashning umumlashtirilgan mezonlari 1-jadvalda keltirilgan.

1-jadval.

Moliyaviy xato, nomuvofiqlik, jiddiy noto'g'ri ko'rsatish va firibgarlikni farqlash mezonlari

Farqlash mezon	Moliyaviy xato	Nomuvofiqlik	Jiddiy noto'g'ri ko'rsatish	Firibgarlik
Mohiyati	Hisobga olish, o'lchash yoki tasniflashdagi qasdsiz chetlanish	Operatsiyaning belgilangan mezonga zidligi	Ahamiyatlilik darajasidan oshgan xato yoki nomuvofiqlik	Noqonuniy manfaat olishga qaratilgan qasddan aldov
Buzilgan mezon turi	Hisob va hisobot qoidalari	Qonun hujjati, smeta, shtat jadvali, shartnoma	Har ikki turdagi mezon	Qonun hujjati va xizmat majburiyatlari
Qasd belgisi	Yo'q	Bo'lishi ham, bo'lmasligi ham mumkin	Toifalashda hisobga olinmaydi	Majburiy belgi
Baholash o'lchovi	Summa va hisobotga ta'siri	Normaning huquqiy kuchi va takrorlanuvchanligi	Ahamiyatlilik darajasi bilan taqqoslash	Manfaat miqdori va harakat tavsifi

Farqlash mezonlari	Moliyaviy xato	Nomuvofiqlik	Jiddiy noto'g'ri ko'rsatish	Firibgarlik
Dalilga qo'yiladigan talab	Dastlabki hujjat va hisob yozuvini solishtirish	Buzilgan normaga aniq havola va taqqoslash	Yig'ma hisob-kitob va ahamiyatlilik asoslanishi	Kengaytirilgan dalillar to'plami va qat'iy hujjatlashtirish
Bartaraf etish usuli	Hisob yozuvi va hisobotni tuzatish	Jarayonni tartibga solish, nazoratni kuchaytirish	Hisobotni qayta shakllantirish	Vakolatli organ tomonidan baholash
Auditorning harakati	Ishchi hujjatda qayd etish va tavsiya berish	Normaga havola bilan rasmiylashtirish	Rahbariyatga alohida ma'lumot berish	Belgilangan tartibda yetkazish; yuridik kvalifikatsiya bermaydi

Jadvalda keltirilgan mezonlar chegaraviy holatlarni hal qilish imkonini ham beradi. Masalan, bir marta sodir bo'lgan hisob xatosi moliyaviy xato sifatida qayd etiladi, ammo o'sha xato ketma-ket bir necha davrda takrorlansa, u nazorat amalining mavjud emasligidan dalolat beradi va tizimli nomuvofiqlik sifatida baholanadi. Xuddi shunday, mezonga zid operatsiya qasd belgilari bilan birga kelganda toifa firibgarlik xavfi tomon siljiydi va dalillarni to'plash rejimi o'zgaradi.

Metodologik asoslarni takomillashtirishning ikkinchi yo'nalishi — ahamiyatlilikni belgilash tartibidir. Budget sektorida faqat miqdoriy ahamiyatlilikka tayanish yetarli emas. Kichik summadagi, ammo qonun talabini buzuvchi yoki tizimli takrorlanuvchi holat katta summadagi bir martalik texnik xatodan ko'ra jiddiyoq boshqaruv xavfini anglatadi. Shu sababli ahamiyatlilik uch mezon — miqdoriy o'lchov, buzilgan normaning huquqiy kuchi va holatning takrorlanuvchanligi — asosida belgilanishi lozim.

Miqdoriy o'lchov budget tashkiloti uchun smeta bo'yicha xarajatlar summasidan yoki tekshirilayotgan moddaning hajmidan kelib chiqib belgilanadi. Bunda ikki darajani ajratish maqsadga muvofiq: umumiy ahamiyatlilik darajasi hisobot bo'yicha yakuniy xulosa uchun, amal darajasidagi ahamiyatlilik esa alohida jarayonlar bo'yicha tanlanma hajmini aniqlash uchun qo'llaniladi. Ayrim toifalar — masalan, maqsadsiz sarflash yoki xarid tartibining buzilishi — summasidan qat'i nazar ahamiyatli deb tan olinadigan holatlar ro'yxatiga kiritiladi.

Uchinchi yo'nalish — dalillarga qo'yiladigan talablarni toifalarga bog'lashdir. Oddiy hisob xatosini tasdiqlash uchun dastlabki hujjat va hisob yozuvini solishtirish yetarli. Nomuvofiqlikni asoslash uchun buzilgan normaga aniq havola va operatsiyaning mezon bilan taqqoslanishi talab etiladi. Firibgarlik xavfi belgilari qayd etilganda esa dalillar to'plami kengaytiriladi va hujjatlashtirish darajasi oshiriladi, chunki bu materiallar keyinchalik boshqa organlar tomonidan baholanishi mumkin. ISA 500 talablariga muvofiq dalillarning yetarliligi va ishonchliligi manbaga va olinish usuliga qarab baholanadi.

INTOSAI hujjatlarida bayon etilgan metodologik vertikal — tamoyillar, standartlar va qo'llanmalar ierarxiyasi — milliy amaliyot uchun ham namuna bo'lib xizmat qiladi. Ichki audit metodologiyasi ham xuddi shunday uch qatlamdan iborat bo'lishi maqsadga muvofiq: umumiy tamoyillar (mustaqillik, xolislik, kasbiy malaka), majburiy metodik talablar (rejalashtirish, dalil, hujjatlashtirish) va amaliy qo'llanmalar (aniq chetlanish turlari bo'yicha audit amallari). Bunday tuzilma standartni har safar qaytadan talqin qilish zaruriyatini bartaraf etadi.

Taklif etilayotgan nazariy konstruktsiya milliy huquqiy baza bilan uyg'unlashtirilishi lozim. Budget kodeksi budget mablag'laridan foydalanish qoidalarini, Ichki audit xizmati to'g'risidagi namunaviy nizom esa xizmatning vazifalarini belgilaydi. Toifalar tizimini shu hujjatlar atamalari bilan bog'lash, ya'ni har bir toifa uchun tegishli normativ havolani ko'rsatish, metodikaning amaliy qo'llanilishini ta'minlaydi va audit xulosalarini tashqi nazorat organlari uchun tushunarli qiladi.

Xulosa qilib aytganda, ichki auditning nazariy-metodologik asoslarini takomillashtirish tushunchalarni aniq farqlash, farqlash mezonlarini rasmiylashtirilgan shaklda mustahkamlash, ahamiyatlilikni ko'p mezonli belgilash va dalillarga qo'yiladigan talablarni toifalarga bog'lashni talab qiladi. Ushbu yo'nalishlardagi ishlanmalar ichki audit natijalarining qiyoslanadigan, asoslangan va boshqaruv qarorlari uchun yaroqli bo'lishini ta'minlaydi.

Adabiyotlar, References, Литературы:

1. IAASB. ISA 240: The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. — New York: IFAC.
2. IAASB. ISA 450: Evaluation of Misstatements Identified during the Audit. — New York: IFAC.
3. IAASB. ISA 500: Audit Evidence. — New York: IFAC.
4. INTOSAI. ISSAI 100 — Davlat sektori auditining fundamental tamoyillari. — issai.org.
5. INTOSAI. ISSAI 400 — Muvofiqlik auditining tamoyillari. — issai.org.
6. INTOSAI. ISSAI 4000 — Compliance Audit Standard. — issai.org.
7. The Institute of Internal Auditors (IIA). Global Internal Audit Standards. — Lake Mary, FL: IIA, 2024.
8. O'zbekiston Respublikasining Budget kodeksi (2013-yil 26-dekabr, O'RQ-360-son). — lex.uz.
9. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2022-yil 1-avgustdagi 416-son qarori bilan tasdiqlangan Ichki audit xizmati to'g'risidagi namunaviy nizom. — lex.uz.