

**TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI HUZURIDAGI
ILMIY DARAJALAR BERUVCHI DSc. 03/10.12.2019.I.16.01
RAQAMLI ILMIY KENGASH**

TOSHKENT DAVLAT AGRAR UNIVERSITETI

SAITMURATOV SAITMURAT MASHARIP O‘G‘LI

**DAVLAT SEKTORIDA ICHKI AUDITNI REJALASHTIRISH VA
O‘TKAZISH JARAYONLARINI TAKOMILLASHTIRISH**

08.00.08 - Buxgalteriya hisobi, iqtisodiy tahlil va audit

Iqtisodiyot fanlari bo‘yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) dissertatsiyasi

AVTOREFERATI

Toshkent - 2025-yil

**Iqtisodiyot fanlari bo‘yicha falsafa doktori (PhD)
dissertatsiyasi avtoreferati mundarijasи**

**Содержание автореферата диссертации на соискание ученой степени
доктора философии (PhD) по экономическим наукам**

**Contents of the abstract of the doctor of philosophy (PhD) dissertation in
economic sciences**

Saitmuratov Saitmurat Masharip o‘g‘li

Davlat sektorida ichki auditni rejalashtirish va o‘tkazish jarayonlarini
takomillashtirish..... 3

Сайтмуратов Сайтмурат Машарип ўғли

Совершенствование процессов планирования и проведения
внутреннего аудита в государственном секторе..... 29

Saitmuratov Saitmurat Masharip ugли

Improving internal audit planning and conduct processes in the public
sector..... 59

E’lon qilingan ishlar ro‘yxati

Список опубликованных работ
List of published works..... 63

**TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI HUZURIDAGI
ILMIY DARAJALAR BERUVCHI DSc. 03/10.12.2019.I.16.01
RAQAMLI ILMIY KENGASH**

TOSHKENT DAVLAT AGRAR UNIVERSITETI

SAITMURATOV SAITMURAT MASHARIP O‘G‘LI

**DAVLAT SEKTORIDA ICHKI AUDITNI REJALASHTIRISH VA
O‘TKAZISH JARAYONLARINI TAKOMILLASHTIRISH**

08.00.08 - Buxgalteriya hisobi, iqtisodiy tahlil va audit

Iqtisodiyot fanlari bo‘yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) dissertatsiyasi

AVTOREFERATI

Toshkent - 2025-yil

**Falsafa doktori (PhD) dissertatsiyasi mavzusi Oliy attestatsiya komissiyasi tomonidan
B2025.2.PhD/Iqt5493 raqam bilan ro'yxatga olingan.**

Dissertatsiya Toshkent davlat agrar universitetida bajarilgan.

Dissertatsiya avtoreferati uch tilda (o'zbek, rus, ingliz(rezyume)) Ilmiy kengash veb sahifasida (www.tsue.uz) va "ZiyoNet" ta'lim axborot tarmog'ida (www.ziyonet.uz) joylashtirilgan.

Ilmiy rahbar:

Mamatkulov Murodjon Shukurovich
iqtisodiyot fanlar doktori, professor

Rasmiy opponentlar:

Maxsudov Begmatjon Yo'Idashaliyevich
iqtisodiyot fanlar doktori, professor

Alikulov Abdimo'min Ismatovich
iqtisodiyot fanlar doktori, professor

Yetakchi tashkilot:

**Andijon qishloq xo'jaligi va agrotexnologiyalar
instituti**

Dissertasiya himoyasi Toshkent davlat iqtisodiyot universtiteti huzuridagi
DSc.03/10.12.2019.I.16.01 raqamli Ilmiy kengashning 2025 yil
«2» 12 soat 16⁰⁰ dagi majlisida bo'lib o'tadi. Manzil: 100066, Toshkent shahri,
Islom Karimov ko'chasi, 49-uy. Tel: (99871) 239-28-72, faks: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz

Dissertasiya bilan Toshkent davlat iqtisodiyot universtiteti Axborot-resurs markazida tanishish
mumkin (_____ raqami bilan ro'yxatga olingan). Manzil: 100066, Toshkent shahri, Islom Karimov
ko'chasi, 49-uy. Tel: (99871) 239-28-72, faks: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz.

11 Dissertasiya avtoreferati 2025 yil «17» 11 kuni tarqatildi. (2025 yil «17»
dagi 102 raqamli reestr bayonnomasi).



S.U. Mexmonov

Ilmiy darajalar beruvchi ilmiy kengash
raisi, i.f.d. professor

U.V. Gafurov

Ilmiy darajalar beruvchi ilmiy kengash
ilmiy kotibi, i.f.d. professor

S.K. Xudoyqulov

Ilmiy darajalar beruvchi ilmiy kengash
qoshidagi ilmiy seminar raisi, i.f.d.,
professor

KIRISH (falsaфа doktori (PhD) dissertatsiyasi annotatsiyasi)

Dissertatsiya mavzusining dolzarbliги va zarurati. Jahon iqtisodiyotida davlat sektorida ichki auditni rejalashtirish va o'tkazish jarayonlarini takomillashtirish moliyaviy nazoratning samaradorligini oshirish, davlat mablag'laridan oqilona foydalanish va shaffoflikni ta'minlashda muhim ahamiyat kasb etadi. Zamonaviy yondashuvlar asosida audit rejalarini xavf-xatarlarga tayanadigan usullarda ishlab chiqish, ichki nazorat tizimini baholash va auditorlik jarayonlarini raqamli texnologiyalar orqali avtomatlashtirish davlat sektorida hisobdorlik va samaradorlikni kuchaytiradi. Shu bilan birga, audit natijalarini tahlil qilish va ularni boshqaruv qarorlarini qabul qilishda qo'llash resurslar taqsimotini optimallashtirish va ijtimoiy-iqtisodiy islohotlarni samarali amalga oshirish imkonini yaratadi. Xalqaro tadqiqotlarga ko'ra, "davlat sektorida ichki auditni takomillashtirish davlat boshqaruvida shaffoflik va jamoatchilik ishonchini ta'minlashning muhim omili hisoblanadi"¹. Bundan ko'rindaniki, davlat sektorida ichki audit jarayonlarini takomillashtirish jahon iqtisodiyotida barqaror rivojlanish va samarali boshqaruvning kafolati sifatida namoyon bo'ladi.

Jahon miqyosida davlat sektorida ichki auditni rejalashtirish va o'tkazish jarayonlarini takomillashtirish bo'yicha amalga oshirilayotgan tadqiqotlar ustuvor yo'nalishlari, avvalo, davlat mablag'laridan samarali foydalanish va hisobdorlikni ta'minlashga qaratilgan. Ilmiy izlanishlarda xavf-xatarlarga asoslangan audit rejalarini ishlab chiqish, ichki nazorat tizimini baholash va audit jarayonlarini raqamli texnologiyalar bilan avtomatlashtirish masalalari muhim yo'nalish sifatida qayd etilmoqda. Shuningdek, tadqiqotlar audit samaradorligini oshirish maqsadida blokcheyn va sun'iy intellekt kabi innovatsion yechimlarni joriy qilish, davlat idoralari faoliyatini monitoring qilishda real-time ma'lumotlar tahlilidan foydalanish va jamoatchilik nazoratini kuchaytirish yo'llariga alohida e'tibor qaratmoqda. Xorijiy amaliyotda esa davlat sektorida ichki auditning shaffoflik, samaradorlik va jamoatchilik ishonchini ta'minlashdagi roli hamda xalqaro standartlarga uyg'unlashuvi alohida ustuvor yo'nalish sifatida tadqiq etilmoqda.

O'zbekistonda davlat sektorida ichki auditni rejalashtirish va o'tkazish jarayonlarini takomillashtirish maqsadida belgilangan vazifalar, avvalo, moliyaviy shaffoflik va hisobdorlikni ta'minlash hamda davlat resurslaridan samarali foydalanishga qaratilgan. Shu yo'nalishda ichki auditning huquqiy va tashkiliy asoslari takomillashtirildi, xavf-xatarlarga asoslangan audit rejalarini ishlab chiqish tizimi joriy etildi va davlat idoralarida ichki nazorat mexanizmlarini baholash amaliyoti kengaytirildi. Ayniqsa, raqamli texnologiyalarni joriy qilish va auditorlik jarayonlarini avtomatlashtirish orqali ma'lumotlarni tahlil qilish samaradorligi oshirildi, bu esa davlat moliyaviy boshqaruvida zamonaviy instrumentlarni keng qo'llash imkonini yaratdi. Shu bilan birga, xalqaro standartlar (INTOSAI va COSO) talablariga uyg'unlashtirilgan milliy yo'riqnomalar ishlab chiqilishi natijasida ichki audit jarayonlarining sifatini oshirish va uning natijalaridan boshqaruv qarorlarini qabul qilishda faol foydalanish imkoniyati yaratilgan. O'zbekiston sharoitida ichki auditning ahamiyati eng avvalo korrupsiyaga qarshi

¹ OECD, Internal Audit in the Public Sector: A Comparative Analysis, OECD Publishing, Paris, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1787/26c21f80-en>

kurashish, davlat boshqaruvida hisobdorlik va mas’uliyatni oshirish zarurati bilan izohlanadi. Hozirgi paytda davlat tashkilotlarida ichki audit jarayonlarini raqamlashtirish, avtomatlashtirish va ulardan kelib chiqadigan tavsiyalarni amaliyotga joriy etish samaradorligini oshirishga ehtiyoj ortib bormoqda. Shu bois, ichki audit tadbirlarini o’tkazish tartibini takomillashtirish nafaqat ilmiy nuqtai nazardan, balki iqtisodiy va ijtimoiy jihatdan ham dolzarb vazifalardan biri sifatida namoyon bo’lmoqda.

O’zbekiston Respublikasi Prezidentining 2024-yil 21-fevraldagi PF-37-son “O’zbekiston-2030” strategiyasini “Yoshlar va biznesni qo’llab-quvvatlash yili”da amalga oshirishga oid davlat dasturi to‘g‘risida”, 2023-yil 11-sentyabrdagi PF-158-son ““O’zbekiston-2030” strategiyasi to‘g‘risida”, 2023-yil 21-iyuldaggi PF-111-son “Ma’muriy islohotlar doirasida investisiyalar, sanoat va savdo sohasida davlat boshqaruvini samarali tashkil qilish chora-tadbirlari to‘g‘risida”, 2022-yil 28-yanvardagi PF-60-son “2022-2026 yillarga mo’ljallangan Yangi O’zbekistonning taraqqiyot strategiyasi to‘g‘risida”gi farmonlari, 2021-yil 1-apreldagi PQ-5047-son “Ilm-fan sohasidagi davlat siyosati va innovatsion rivojlantirishdagi davlat boshqaruvini yanada takomillashtirish chora-tadbirlari to‘g‘risida”gi qarori, O’zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2023-yil 14-avgustdagi 377-son “Davlat organlari va tashkilotlarining ichki audit xizmatlari faoliyatini baholash tartibi to‘g‘risidagi nizomni tasdiqlash haqida”, 2022-yil 1-avgustdagi 416-son “Davlat organlari va tashkilotlarining ichki audit xizmati to‘g‘risidagi namunaviy nizomni tasdiqlash haqida”gi qarorlari hamda boshqa me’yoriy xujjatlarda belgilangan vazifalarni amaliyotga joriy etishda mazkur dissertatsiya tadqiqoti muayyan darajada xizmat qiladi.

Tadqiqotning respublika fan va texnologiyalari rivojlanishining ustuvor yo‘nalishlariga mosligi. Mazkur tadqiqot ishi respublika fan va texnologiyalar rivojlanishining “Demokratik va huquqiy jamiyatni ma’naviy-axloqiy va madaniy rivojlantirish, innovatsion iqtisodiyotni shakllantirish” ustuvor yo‘nalishiga mos ravishda bajarilgan.

Muammoning o‘rganilganlik darajasi. Davlat sektorida ichki audit tizimini tashkil etish va uni takomillashtirish masalasi jahon va milliy miqyosda ko‘plab tadqiqotchilar tomonidan o‘rganilgan. Jumladan, xalqaro miqyosda G.Spenser, R.Moizer, A.Ridley, D.Flint, T.Sawyer, L.Flesher, N.Henning, M.Tabor, J.Pikkett va E.Arens kabi yetakchi olimlar ichki auditning nazariy asoslari, mustaqillik, ob’ektivlik va strategik maslahat funksiyalari haqida fundamental izlanishlar olib borganlar². Ularning tadqiqotlarida ichki auditni faqat moliyaviy nazorat emas,

² Spenser G. Internal Audit and Organizational Governance: Control Strategies for Public Institutions. – London: Routledge, 2014. – 328 p., Moizer R. Audit Quality: Historical Development and Future Directions // European Accounting Review. – 2005. – Vol. 14(3). – P. 383–394., Ridley A., Chambers A. Leading Internal Audit: The Value Proposition. – London: IIA-UK, 2008. – 260 p., Flint D. The Conceptual Framework of Auditing. – London: International Federation of Accountants (IFAC), 1998. – 184 p., Sawyer L.B. Sawyer’s Internal Auditing: Enhancing and Protecting Organizational Value. 6th ed. – Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors, 2012. – 792 p., Flesher D.L. Internal Auditing: History, Evolution and Current Practice. – New York: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2010. – 367 p., Henning N. Internal Control and Risk Management in the Public Sector. – Amsterdam: Elsevier, 2011. – 210 p., Tabor M.W. Principles of Government Auditing. – Washington, D.C.: GAO Press, 2005. – 274 p., Pickett K.H. The Internal Auditing Handbook. 3rd ed. – Chichester: Wiley, 2010. – 704 p., Arens A.A., Elder R.J., Beasley M.S. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 16th ed. – Boston: Pearson, 2016. – 840 p.

balki tashkilotning strategik boshqaruvi va risklarni boshqarish tizimining muhim elementi sifatida qarash zarurati alohida ta'kidlangan.

Rossiya olimlaridan V.I.Bogatyeryova, N.D.Brovkina, A.Yu.Busheva, A.A.Teplyakov, I.Yu.Nikonova, N.I.Vakulenko, G.I.Lipakov, E.V.Tretyakova, N.V.Truxina va A.L.Kolesnik kabilar davlat sektorida ichki audit xizmatlarini tashkil etish, uning institutsional va tashkiliy asoslari, xavfga asoslangan rejalshtirish va nazorat faoliyatini baholash mezonlari bo'yicha kompleks yondashuvlar ishlab chiqishgan³.

O'zbekistonlik olimlardan N.B.Abdusalomova, K.B.Axmedjanov, R.D.Dusmuratov, Sh.V.G'aniyev, A.K.Ibragimov, S.U.Mehmonov, A.A.Ostonaqulov, A.R.Suvankulov, B.B.Sugirbayev, Z.U.Xamidova, B.T.Yuldashev va boshqalar ichki auditning milliy modelini yaratish, uni xalqaro standartlar bilan uyg'unlashtirish, ichki nazorat muhitini kuchaytirish va davlat tashkilotlarida audit samaradorligini oshirish yo'nalishida e'tiborga molik tadqiqotlar olib borganlar⁴.

Shunga qaramay, mavjud tadqiqotlar davlat sektorida ichki audit tadbirlarini o'tkazishning amaliy bosqichlari – rejalshtirish, algoritmlashtirish, audit tavsiyalarini monitoring qilish, resurslarni xavf asosida taqsimlash, audit metodikasini ob'yekt xususiyatlariga moslashtirish kabi yo'nalishlarni tizimli yoritib berilmagan. Shu sababli, mazkur mavzusidagi tadqiqot ishi mavjud nazariy g'oyalarni takomillashtirish va amaliy yechimlarni ishlab chiqishga qaratilgan.

³ Богатырёва В.И. Государственный внутренний финансовый контроль и аудит: теория и практика. Монография. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 304 с., Бровкина Н.Д. Государственный финансовый контроль: современные подходы и направления развития. Монография. – М.: Юрайт, 2018. – 287 с., Бушева А.Ю. Внутренний аудит в государственном секторе: методология и практика. Учебное пособие. – СПб.: Питер, 2019. – 256 с., Тепляков А.А. Организация внутреннего государственного аудита: инструменты и технологии. Монография. – М.: Экономика, 2015. – 268 с., Никонова И.Ю. Внутренний контроль и аудит в бюджетной сфере: методологические аспекты. Монография. – Воронеж: Научная книга, 2017. – 198 с., Вакуленко Н.И. Развитие системы внутреннего финансового контроля в государственных учреждениях. Монография. – Казань, 2018. – 222 с., Липаков Г.И. Оценка эффективности внутреннего аудита в органах государственной власти. Монография. – М.: ИНФРА-М, 2020. – 248 с., Третьякова Е.В. Методология государственного внутреннего аудита: зарубежный опыт и российская практика. Монография. – СПб., 2016. – 233 с., Трухина Н.В. Системный подход к развитию внутреннего аудита в органах власти. Практико-ориентированная монография. – М.: Магистр, 2021. – 216 с., Колесник А.Л. Внутренний аудит в бюджетных организациях: организационно-правовые основы и технологии. Учебное пособие. – М.: Проспект, 2019. – 240 с.

⁴ Абдусаломова Н.Б., Шарапова М.Т. Бюджет ташкилотларида иш ҳакидан солиқ ва мажбурий ушланмалар ҳисоби ҳамда ички аудитини такомиллаштириш. Образование наука и инновационные идеи в мире. 2024. 54(4), 90-97 б., Ахмеджанов К.Б. Давлат молиявий назорати ва аудит тизимини такомиллаштириш. Монография. – Т.: Fan va texnologiya, 2019. – 230 б., Дўсмуротов Р.Д. Бюджет жараёнида ички аудитнинг ўрни ва аҳамияти. Ўқув қўлланма. – Т.: Iqtisodiyot, 2018. – 192 б., Ғаниев Ш.В. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий назоратни такомиллаштириш (таълим тизими мисолида). и.ф.н. илм. дар. олиш учун ёзил. дис. автореф. – Т.: 2008. – 26 б., Ибрагимов А.К., Сугирбаев Б.Б. Бюджет назорати ва аудити. Ўқув қўлланма. infoCOM.uz МЧЖ. – Т.: 2010, 192 б., Мехмонов 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., Остонакулов А.А. Бюджет ташкилотларининг бюджетдан ташқари маблағлари ҳисоби ва ҳисоботи методологиясини такомиллаштириш. Монография. – Т: VNESHINVESTPROM, 2021, 208 бет., Суванкулов А.Р. Развитие службы внутреннего аудита государственного сектора Узбекистана //Россия: тенденции и перспективы развития. – 2023. – №. 18-2. – С. 125-131., Xamidova Z.U. Budget tashkilotlarida ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlari faoliyatini samarali tashkil qilish masalalari. Monografiya. – Т.: VNESHINVESTPROM, 2021. – 182 б., Юлдашев Б.Т. Организационно-правовые основы учёта и внутреннего аудита внебюджетных средств в бюджетных организациях //Проблемы современной науки и образования. – 2020. – №. 6-2 (151). – С. 47-51.

Tadqiqotning dissertatsiya bajarilgan oliy ta’lim muassasasining ilmiy tadqiqot ishlari rejalar bilan bog‘liqligi. Dissertatsiya ishining mavzusi Toshkent davlat agrar universitetida olib borilayotgan ilmiy-tadqiqot ishlari yo‘nalishlari bilan bog‘liq va ilmiy loyiha doirasida bajarilgan.

Tadqiqotning maqsadi davlat sektorida ichki audit tadbirlarini o‘tkazish tartibini takomillashtirish bo‘yicha ilmiy taklif va amaliy tavsiyalar ishlab chiqishdan iborat.

Tadqiqotning vazifalari:

davlat sektorida ichki audit tizimining mazmuni, funksiyalari va institutsional xususiyatlarini ilmiy-nazariy jihatdan asoslab berish;

ichki audit tizimining rivojlanish bosqichlari va xalqaro tajribadagi ilg‘or yondashuvlarni o‘rganish hamda ularni O‘zbekiston amaliyoti bilan solishtirish;

davlat sektorida ichki audit faoliyatini tashkil etishda qo‘llaniladigan mavjud uslubiy yondashuvlarni tahlil qilish va ularning samaradorlik darajasini baholash;

“Aloqa va hisobdorlik chizig‘i” modeli asosida ichki audit xizmatining tashkiliy va institutsional o‘rnini belgilovchi konseptual yondashuvni ishlab chiqish;

ichki audit resurslarini samarali taqsimlash maqsadida to‘rt o‘lchamli xavf segmentatsiyasi va baholash modelini ishlab chiqish;

ichki audit samaradorligini baholash uchun indikatorlar tizimi va reyting baholash metodikasini ishlab chiqish;

O‘zbekistonda ichki auditni xalqaro standartlar asosida tashkil etish bo‘yicha ilmiy asoslangan taklif va tavsiyalar ishlab chiqish.

Tadqiqotning ob‘yekti bo‘lib O‘zbekiston davlat sektorida budget tashkilotlaridagi ichki audit faoliyati hisoblanadi.

Tadqiqotning predmeti davlat sektorida ichki audit tadbirlarini o‘tkazish tartibini takomillashtirish bo‘yicha ilmiy takliflar va amaliy tavsiyalar ishlab chiqish jarayonida yuzaga keladigan iqtisodiy munosabatlar yig‘indisidan iborat.

Tadqiqotning usullari. Dissertatsiyada guruhash, taqqoslash, induksiya va deduksiya, analiz va sintez, iqtisodiy-statistik tahlil, tizimli tahlil, taqqoslash, monografik o‘rganish, ekspert baholash, matematik modellashtirish, grafik va jadvaliy tahlil, hamda eksperimental yondashuv kabi usullardan foydalanilgan.

Tadqiqotning ilmiy yangiligi quyidagilardan iborat:

ichki auditorlik faoliyatining boshqaruv tuzilmasidagi aloqadorlik va hisobdorlik munosabatlari davlat boshqaruvi tizimida ichki auditning funksional mohiyatiga strategik maslahatchi sifatidagi tizimli yondashuv asosida takomillashtirilgan;

davlat sektorida audit resurslarini samarali yo‘naltirishni ta’minlash maqsadida to‘rt o‘lchovli xavf indeksi bo‘yicha ob‘yektlarni ustuvorlik darajasiga ko‘ra segmentlash imkonini beruvchi yondashuv orqali yuqori xavf darajasiga ega ob‘yektlarni audit qamroviga ustuvor tarzda jalb qilish, resurslarning maqbul taqsimoti va ichki audit samaradorligini oshirish taklifi asoslangan;

ichki audit tadbirlarini o‘tkazishda jarayonning tizimliligi, izchilligi va funksional to‘liqligini ta’minlovchi yetti bosqichli algoritmik model orqali audit faoliyatining hujjatlashtirilganlik, aniqlik va izchillik darajasini ta’minlash taklifi asoslangan;

audit tavsiyalarining amaliyotga tatbiq etilishini ta'minlash maqsadida "ijro kartasi" va monitoring jadvaliga asoslangan tizimli nazorat yondashuvi orqali audit xulosalari ijrosining "real time" monitoringini yo'lga qo'yish taklifi asoslangan.

Tadqiqotning amaliy natijalari quyidagilardan iborat:

ichki audit hisobotlarini yagona strukturada shakllantirish, unda dalillar, tavsiyalar, ularning muddatlari va monitoring mexanizmlarini belgilash amaliyotini joriy etish tavsiya qilingan;

"Ijro kartasi" va "monitoring jadvali" orqali tavsiyalar bajarilishini muntazam kuzatish tizimini yaratish tavsiya etilgan;

xalqaro ilg'or tajribalarning tizimli tahlili asosida O'zbekiston ichki audit tizimidagi institutsional nomuvofiqliklar aniqlanib, ularni bartaraf etish bo'yicha mintaqaviy moslashuvchan model ishlab chiqilgan;

ichki audit tadbirlarini algoritmlashtirish orqali audit faoliyatini bosqichma-bosqich amalga oshirishning uslubiy modeli taklif etilgan;

audit dalillarining ob'yektivligini oshirish maqsadida hujjatli tahlil, kuzatuv va suhbat asosida tuzilgan strukturalashtirilgan triangulyar metodika ishlab chiqilgan;

audit usullarini tanlashda ob'yektning huquqiy, moliyaviy va tashkiliy xususiyatlariga mos keluvchi "uyg'unlik matritsasi" modeli taklif qilinib, metod tanlashda ilmiy asos yaratilgan;

audit xizmatining faoliyat samaradorligini ob'yektiv baholash imkonini yaratish uchun natijadorlik, foydalanuvchi ehtiyoji va boshqaruvga ta'sir ko'rsatkichlariga asoslangan KPI indikatorlari tavsiya etilgan.

Tadqiqot natijalarining ishonchliligi tadqiqot ishida foydalanilgan ma'lumotlar rasmiy manbalardan olinganligi, jumladan O'zbekiston Respublikasi Milliy statistika qo'mitasi, O'zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligining rasmiy ma'lumotlaridan foydalanganligi hamda xulosa va takliflarning tegishli vazirlik, idoralar va tashkilotlar tomonidan amaliyotga joriy etilganligi bilan belgilanadi.

Tadqiqot natijalarining ilmiy va amaliy ahamiyati. Tadqiqot natijalarining ilmiy ahamiyati unda ilgari surilgan nazariy xulosa va tavsiyalardan davlat sektorida ichki audit tizimini takomillashtirishning nazariy va metodologik asoslarini ilmiy jihatdan asoslab berish, ichki auditning institutsional mohiyati, asosiy funksional yo'nalishlari hamda xalqaro tajribalarni tahlil qilish, milliy amaliyotga moslashtirilgan yondashuvlarni tizimli ravishda ko'rib chiqish, ichki auditni davlat moliyaviy boshqaruvida strategik boshqaruv vositasi sifatida shakllantirishga qaratilgan ilmiy g'oyalar va konsepsiyalarni ishlab chiqishda foydalanish mumkinligi bilan izohlanadi.

Tadqiqot natijalarining amaliy ahamiyati ishlab chiqilgan amaliy tavsiyalardan davlat tashkilotlarida ichki audit xizmatlarini samarali tashkil etish, riskka asoslangan audit rejalashtirish tizimini amaliyotga tatbiq etish va audit samaradorligini baholash usullarini qo'llash, ichki audit faoliyatida aniqlik, hisobdorlik va strategik ahamiyat darajasini oshirishda foydalanish mumkinligi bilan belgilanadi.

Tadqiqot natijalarining joriy qilinishi. Davlat sektorida ichki audit tadbirlarini o'tkazish tartibini takomillashtirish bo'yicha ishlab chiqilgan ilmiy taklif va amaliy tavsiyalar asosida:

ichki auditorlik faoliyatining boshqaruv tuzilmasidagi aloqadorlik va hisobdorlik munosabatlari davlat boshqaruvi tizimida ichki auditning funksional mohiyatiga strategik maslahatchi sifatidagi tizimli yondashuv asosida takomillashtirilish bo'yicha taklifi O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi tomonidan amaliyotga joriy etilgan (O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasining 2025-yil 12-iyundagi 05-09/01-11/3068-sonli ma'lumotnomasi). Mazkur taklifning amaliyotga joriy etish natijasida ichki audit boshqaruv qarorlarini qabul qilishda faol axborot manbaiga aylanishi ta'minlangan va uning strategik funksiyasi amaliy jihatdan kuchaytirilishiga olib kelgan;

davlat sektorida audit resurslarini samarali yo'naltirishni ta'minlash maqsadida to'rt o'lchovli xavf indeksi bo'yicha ob'yeektlarni ustuvorlik darajasiga ko'ra segmentlash imkonini beruvchi yondashuv orqali yuqori xavf darajasiga ega ob'yeektlarni audit qamroviga ustuvor tarzda jalg qilish, resurslarning maqbul taqsimoti va ichki audit samaradorligini oshirish taklifi O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi tomonidan amaliyotga joriy etilgan (O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasining 2025-yil 12-iyundagi 05-09/01-11/3068-sonli ma'lumotnomasi). Mazkur taklifning amaliyotga joriy etish natijasida yuqori xavf darajasiga ega ob'yeektlar audit qamroviga ustuvor tarzda jalg qilinib, resurslarning maqbul taqsimoti va ichki audit samaradorligining oshishiga erishilgan;

ichki audit tadbirlarini o'tkazishda jarayonning tizimliligi, izchilligi va funksional to'liqligini ta'minlovchi yetti bosqichli algoritmik model orqali audit faoliyatining hujjatlashtirilganlik, aniqlik va izchillik darajasini ta'minlash taklifi O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi tomonidan amaliyotga joriy etilgan (O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasining 2025-yil 12-iyundagi 05-09/01-11/3068-sonli ma'lumotnomasi). Mazkur taklifning amaliyotga joriy etish natijasida ichki audit faoliyatining hujjatlashtirilganligi, aniqligi va izchilligi ortib, tavsiyalar sifati va ularga bo'lgan ishonch darajasi mustahkamlanishiga sabab bo'lgan;

audit tavsiyalarining amaliyotga tatbiq etilishini ta'minlash maqsadida "ijro kartasi" va monitoring jadvaliga asoslangan tizimli nazorat yondashuvi orqali audit xulosalari ijrosining "real time" monitoringini yo'lga qo'yish taklifi O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasi tomonidan amaliyotga joriy etilgan (O'zbekiston Respublikasi Hisob palatasining 2025-yil 12-iyundagi 05-09/01-11/3068-sonli ma'lumotnomasi). Mazkur taklifning amaliyotga joriy etish natijasida audit xulosalari ijrosining real-time monitoringi yo'lga qo'yilib, tavsiyalarni bajarish ko'rsatkichi hamda ularning boshqaruvga ta'sir darajasi sezilarli oshgan.

Tadqiqot natijalarining aprobatsiyasi. Mazkur tadqiqot natijalari 5 ta, jumladan 2 ta respublika va 3 ta xalqaro ilmiy-amaliy konferensiyada muhokama qilingan va ijobjiy xulosalar olingan.

Tadqiqot natijalarining e'lon qilinganligi. Dissertatsiya mavzusi bo'yicha jami 11 ta ilmiy ish, jumladan O'zbekiston Respublikasi Oliy attestatsiya komissiyasining doktorlik dissertatsiyalari asosiy ilmiy natijalarini chop etish tavsiya etilgan ilmiy nashrlarda 6 ta ilmiy maqola, jumladan 4 ta respublika va 2 ta xorijiy jurnallarda chop etilgan.

Dissertatsiyaning tuzilishi va hajmi. Dissertatsiya tarkibi kirish, uchta bob, xulosa va foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati hamda ilovalardan iborat. Dissertatsiya hajmi 152 betni tashkil etadi.

DISSERTASIYANING ASOSIY MAZMUNI

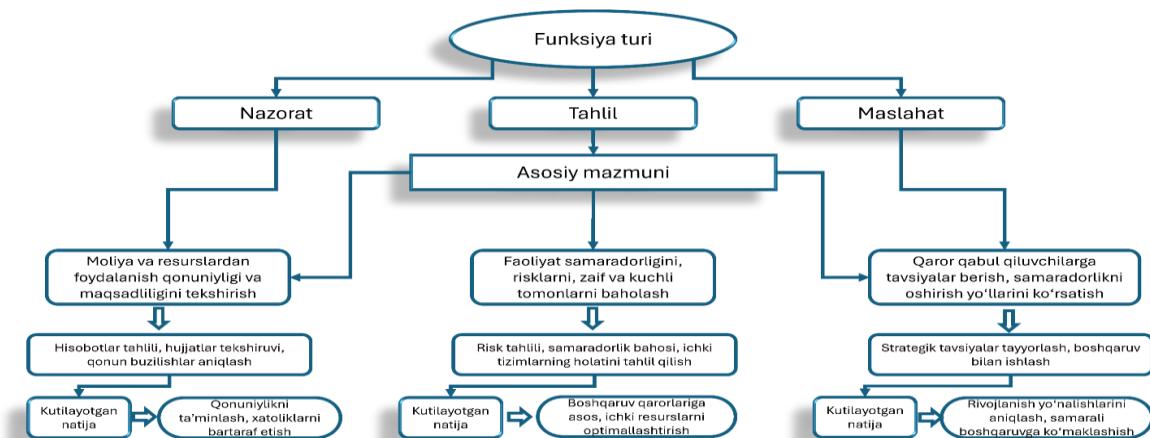
Dissertasiyaning **kirish qismida** tadqiqot mavzusining dolzarbligi asoslangan, tadqiqotning maqsadi, vazifalari, obyekti va predmeti tavsiflab berilgan, O'zbekiston Respublikasida fan va texnikaning ustuvor vazifalariga muvofiqligi ko'rsatib berilgan, tadqiqot natijalarini amaliyotga joriy etish, nashr qilingan ishlar, dissertasiyaning tuzilishi va hajmi haqidagi ma'lumotlar berilgan.

Dissertasiyaning "**Davlat sektorida ichki auditni tashkil etishning nazariy- uslubiy asoslari**" deb nomlangan birinchi bobida davlat sektorida ichki audit tushunchasi mohiyati ochib berilgan va uning ahamiyati asoslanilgan, davlat sektorida ichki audit tizimini tashkil etishning uslubiy asoslari tadqiq qilingan, milliy va xalqaro me'yoriy asoslarning o'zaro uyg'unligi keltirib o'tiladi.

Ichki audit davlat boshqaruvi tizimida moliyaviy intizom, samaradorlik va shaffoflikni ta'minlovchi muhim institutsional mexanizmdir. U faqat moliyaviy hujjatlarni tekshirish yoki aniqlangan xatolarni bartaraf etishdan iborat bo'lmay, balki davlat tashkilotlari faoliyatining barcha bosqichlarida kompleks yondashuvni talab etuvchi tahliliy, maslahat va profilaktik funksiyalarni ham bajaradi. Ichki auditning institutsional mohiyati aynan shu ko'lamli vazifalar va unga berilgan mustaqil maqom orqali namoyon bo'ladi.

Davlat sektorida ichki auditning institutsional maqomi uni boshqa nazorat shakllaridan ajratib turadi. Ichki audit davlat muassasasining tuzilmaviy jihatdan ajralgan bo'limi bo'lib, bevosita tashkilot rahbariyatiga bo'ysunadi. U tashkilotning ichki moliyaviy faoliyati, resurslardan foydalanish jarayonlari, huquqiy muvofiqlik, strategik maqsadlarga erishish darajasi va xavflar tizimini baholaydi. Shu bois ichki audit institutsional yondashuv asosida shakllantirilishi zarur.

Ichki auditning davlat boshqaruvidagi roli moliyaviy tartib-intizomni ta'minlash, moliyaviy resurslardan oqilona foydalanish, korruption xavflarni oldini olish va qaror qabul qilishda axborot manbai bo'lish kabi bir nechta asosiy funksiyalarga asoslanadi. Ushbu funksiyalar ichida eng asosiyлари - bu nazorat, tahlil va maslahat funksiyalaridir. Ichki audit tizimi aynan shu vazifalar orqali davlat tashkilotlarining samaradorligini oshirishga xizmat qiladi (1-rasm).



1-rasm. Ichki auditning asosiy funksiyalari⁵

⁵ Muallif tomonidan tuzilgan

Nazorat vazifasi orqali ichki audit davlat tashkilotlarida byudjet mablag‘larining maqsadli va qonuniy sarflanishini, hisobotlarda aks ettirilgan ma’lumotlarning ishonchliligini va ichki nazorat tizimining ishlash darajasini aniqlaydi. Tahlil vazifasi ichki audit faoliyatining eng kuchli jihatlaridan biri hisoblanadi. Auditorlar tashkilot faoliyatidagi iqtisodiy, moliyaviy va tashkiliy jarayonlarni chuqur o‘rganib, ichki omillar, tashqi tahlidlar va risklarni aniqlaydi. Maslahat funksiyasi esa ichki auditning rivojlanayotgan eng zamonaviy jihatlaridan biridir. Bu orqali auditorlar rahbariyatga tashkiliy, moliyaviy va strategik yo‘nalishlarda samaradorlikni oshirishga oid takliflar beradi. Ichki auditda ushbu funksiyalar izchil va kompleks tarzda qo‘llanilgandagina, u davlat sektorining samaradorligi, ishonchliligi va shaffofligiga xizmat qiluvchi muhim boshqaruv vositasiga aylanadi.

Uslubiyot doirasida “aloqa chizig‘i” auditorning kimlar bilan muloqotda bo‘lishini belgilab bersa, “hisobdorlik chizig‘i” kimlar oldida uning hisobot berishini ko‘rsatadi. Auditorlar faoliyatida “ikki darajali aloqadorlik” prinsipi qo‘llaniladi: yuqoridan - rahbariyat bilan strategik muvofiqlashtirish, va yon tomondan - ichki bo‘linmalar bilan ma’lumot almashinuvi. Hisobotlar esa faqat rahbariyatga yoki audit qo‘mitasiga taqdim etiladi (1-jadval).

1-jadval

“Aloqa va hisobdorlik chizig‘i” metodologiyasi asosida ichki auditorning funksional strukturasi⁶

Tashkiliy daraja	Aloqa subyektlari	Aloqa shakli	Hisobdorlik yo‘nalishi	Funksional natijasi
Strategik daraja	Tashkilot rahbariyati, audit qo‘mitasi	Strategik audit rejalar, risk asosidagi yondashuv	Tashkilot rahbariyati, olyi audit organi	Ustuvor yo‘nalishlarni belgilash, rejalashtirishga ta’sir
Operativ daraja	Boshqaruv bo‘limlari (moliya, HR, buxgalteriya, yurist va b.)	Ma’lumot so‘rash, jarayonlar tahlili, ichki nazorat bahosi	Audit rahbari, audit guruhi	Obyektiv tekshiruv, real tahlil, ishonchli xulosa
Axborot-hisobot darajasi	Audit xizmati rahbariyati	Hisobot tayyorlash, tavsiyalar ishlab chiqish	Tashkilot rahbari, tegishli nazorat organlari	Qaror qabul qilishga asos bo‘luvchi hujjatlar
Monitoring-nazorat darajasi	Audit tavsiyalari ijrochilari	Tavsiyalarni ijrosini kuzatish, tekshirish, baholash	Audit xizmati va rahbariyat	Tavsiyalarning bajarilishi, doimiy audit siklining yopilishi
Institutsional muvofiqlik	Normativ-huquqiy bazani yurituvchi organlar	Audit tartiblari, mezonlar va vakolatlar yangilanishi	Olyi audit institutsiyasi, Moliya vazirligi	Ichki audit faoliyatining barqaror me’yoriy asosda yuritilishi

“Hisobdorlik chizig‘i” esa ichki audit faoliyatining natijalari asosida tashkilot rahbariyatiga va qonunchilikda belgilangan hollarda yuqori nazorat organlariga

⁶ Muallif tomonidan tuzilgan

rasmiy hisobotlar taqdim etish tartibini belgilaydi. Rossiyada bu holat Byudjet kodeksi va Davlat moliyaviy nazorati to‘g‘risidagi qonunlar asosida tartibga solinadi.

Mazkur uslubiyotning asosiy maqsadi - ichki audit faoliyatida tashkiliy aloqalarni institutsional tarzda belgilash, ularning huquqiy maqomini mustahkamlash va boshqaruv tizimi bilan muvofiqlashtirilgan axborot oqimini shakllantirishdan iborat. Xalqaro ichki auditorlar instituti o‘zining standartida ichki auditorlik xizmatlarining mustaqilligini ta‘minlash uchun bevosita rahbariyat va audit qo‘mitasiga hisobot berish tartibini asosiy prinsip sifatida belgilaydi. Bu prinsiplar milliy amaliyotga tatbiq etilishida “aloqa” va “hisobdorlik” chiziqlarini funksional darajada farqlash zaruriyatini tug‘diradi.

Davlat sektorida ichki audit tizimini samarali tashkil etishda asosiy muammolardan biri - bu audit tadbirlarini noto‘g‘ri ustuvorlik asosida rejalashtirishdir. Odatda barcha bo‘lim yoki tashkilotlar teng darajada muhim deb qaraladi, natijada auditorlik resurslari tarqoq holda, kam xavfli sohalarga ham behuda yo‘naltiriladi. Bu esa audit natijalari samaradorligining past bo‘lishiga olib keladi. Shuning uchun audit rejalashtirishda risk indikatorlari asosida segmentlash mexanizmini joriy etish muhim ahamiyatga ega.

Segmentlash deganda tashkilotlar, bo‘limlar yoki faoliyat yo‘nalishlarini ularning xavf darajasiga qarab tahlil qilish va guruhlarga ajratish tushuniladi. Bu jarayon orqali resurslar eng yuqori xavfga ega sohalarga yo‘naltiriladi, auditning ustuvor yo‘nalishlari aniqlanadi. Xalqaro ichki auditorlar instituti bu yondashuvni “risk asosida audit rejalashtirish” deb ataydi va barcha turdag‘i ichki audit faoliyatlarida majburiy qo‘llanilishini tavsiya qiladi.

Risk indikatorlariga asoslangan yondashuv orqali faoliyat segmentlariga nisbatan to‘g‘ri baho berish imkoniyati yuzaga keladi. Mazkur yondashuvda tashkilot faoliyatiga ta’sir qiluvchi xavflar bir nechta o‘lchamlar bo‘yicha baholanadi. Tavsiya etilayotgan to‘rt o‘lchamli xavf modeli quyidagi yo‘nalishlarni o‘z ichiga oladi:

1. Huquqiy xavf - qonunchilikka rioxaliga qilinmasligi, normativ-huquqiy hujjatlarning yo‘qligi yoki eskirganligi.
2. Moliyaviy xavf - budget mablag‘larining hajmi, ularning noto‘g‘ri sarflanish ehtimoli, moliyaviy intizomsizlik.
3. Resurs xavfi - inson resurslari sifati, texnik infratuzilma darajasi, moddiy-texnik ta‘minot yetishmovchiligi.
4. Tashkiliy xavf - boshqaruv strukturasi barqarorligi, rahbar almashinuvining chastotasi, ichki nazorat mexanizmlarining mavjudligi.

Har bir o‘lcham o‘ziga xos indikatorlar orqali baholanadi. Audit ob‘yektiga to‘rtta o‘lcham bo‘yicha ball beriladi (0 - xavf yo‘q, 1 - past xavf, 2 - o‘rta xavf, 3 - yuqori xavf). Ballarning yig‘indisiga qarab ob‘yekt umumiy xavf darajasi bo‘yicha segmentlanadi. Bu yondashuv orqali ichki audit samaradorligini sezilarli oshirish, rejalashtirishga aniqlik kiritish va audit rejalarini ustuvorligini asoslash mumkin bo‘ladi.

Xavflarni segmentlash va to‘rt o‘lchamli modelni qo‘llash audit resurslarini optimallashtirish, tekshiruv samaradorligini oshirish va riskga asoslangan

boshqaruv tamoyillarini davlat sektorida qarorlar qabul qilishga integratsiyalash imkonini beradi.

Ushbu model yordamida auditorlik xizmati barcha ob'yeektlarni obyektiv mezonlar asosida tahlil qiladi va ustuvorlik darajasiga ko'ra audit rejasiga kiritadi. Bu esa auditorlik faoliyatining rejalashtirilishini ilmiy va tizimli asosda olib borishga imkon yaratadi (2-jadval).

2-jadval

To'rt o'lchamli xavf segmentatsiyasi modeli⁷

Xavf o'lchami	Tavsifi	Asosiy indikatorlar	Baholash mezonlari (0-3)	Ichki auditga ta'siri
Huquqiy xavf	Qonunbuzarlik holatlari, me'yoriy-huquqiy ziddiyatlar, tartibga solinmagan faoliyatlar	Qonunbuzarliklar soni, yuridik bahslar, tartibga solinmagan yo'nalishlar	0 - muammosiz; 1 - kichik nomuvofiqlik; 2 - takroriy xatolik; 3 - jiddiy qonunbuzarlik	Auditorlik tekshiruvini chuqurlashtirish, huquqiy muvofiqlikni o'rganish
Moliyaviy xavf	Budget mablag'larining noto'g'ri sarflanish ehtimoli, moliyaviy hisobotlarda nomuvofiqliklar	Mablag' hajmi, moliyaviy hisobotlar sifati, qarzdorliklar, budget ijrosi	0 - muvofiq; 1 - kichik xatolik; 2 - muhim kamchilik; 3 - yuqori hajmli moliyaviy noto'g'rilik	Moliya oqimlari audit, byudjet ijrosining chuqurlashtirish
Resurs xavfi	Kadrlar sifati va barqarorligi, texnik resurslar darajasi, tizim infratuzilmasi zaifligi	Kadrlar almashinuvi, texnik ta'minot, xodimlar malakasi, texnika-yaratuv resurslar	0 - barqaror; 1 - kichik uzilishlar; 2 - zaif ta'minot; 3 - tanazzul darajasida	Texnik-jarayonli audit, resurslar boshqaruvi va kompetensiya tahlilini chuqurlashtirish
Tashkiliy xavf	Tashkilot strukturasi, ichki nazorat tizimlari va boshqaruvning barqarorligi	Ichki reglamentlar mavjudligi, rahbarlar almashinuv tezligi, boshqaruv vakolatlarining taqsimoti	0 - barqarorlik; 1 - kichik nomuvofiqlik; 2 - murakkablik; 3 - strukturaviy beqarorlik	Boshqaruv tizimini baholash, ichki reglamentlar va vakolat tizimi audit

O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2022-yil 24-oktabrda ro'yxatdan o'tkazilgan Ichki audit milliy standartlarida ichki audit faoliyatining tashkil etilishi bo'yicha yagona yondashuvni ishlab chiqdi. Unga ko'ra, barcha vazirlik va idoralarda ichki audit xizmatlari tuzilishi, ularning moliyaviy va tashkiliy mustaqilligi, rahbar tayinlash tartibi, faoliyat mezonlari aniq belgilab berilgan. Shu orqali davlat sektorida ichki audit faoliyati institutsionallashtirilmoqda va amaliy samaradorlikni ta'minlashga xizmat qiluvchi asosiy vositaga aylanmoqda.

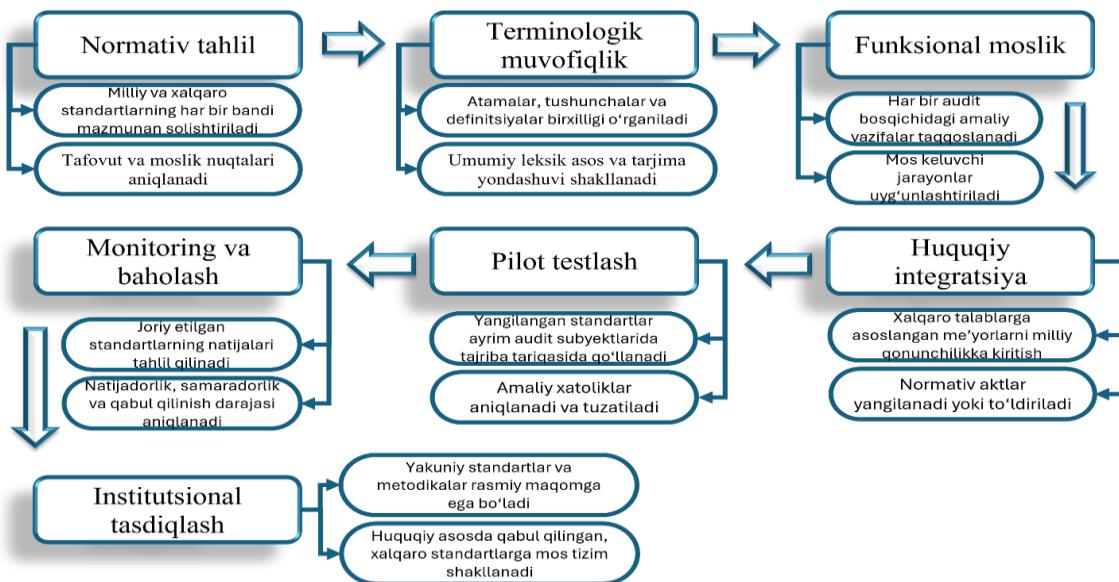
Ichki audit tizimining milliy modelini xalqaro standartlarga uyg'unlashtirish - nafaqat texnik moslashuv, balki metodologik, institutsional va konseptual darajadagi muvofiqlikni talab etadi. Ushbu milliy standartlar O'zbekiston sharoitida audit faoliyatining huquqiy asosini yaratgan bo'lsa-da, ularni INTOSAI

⁷ Muallif tomonidan tuzilgan

va IIA kabi xalqaro standartlar bilan tizimli taqqoslash va sinxronlashtirish zarurati dolzarb bo‘lib qolmoqda. Bu muvofiqlikni ta’minlash orqali audit faoliyati faqat milliy chegaralarda emas, balki xalqaro baholov tizimlariga ham tayangan holda amalga oshiriladi.

Xalqaro va milliy standartlar o‘rtasidagi tafovutlar quyidagi yo‘nalishlarda namoyon bo‘ladi: terminologiya va tushunchalar bixilligi, auditning asosiy funksiyalari, mustaqillik va hisobdorlik chiziqlari, riskka asoslangan rejulashtirish mexanizmlari, hujjatlashtirish mezonlari, audit natijalarining baholanishi hamda foydalanuvchi bilan aloqalar sifati. Har bir yo‘nalish bo‘yicha xalqaro amaliyotdagi yondashuvlar ancha tizimlashtirilgan bo‘lib, ularni milliy tizimga o‘tkazishda bosqichma-bosqich metodik integratsiya talab qilinadi.

Mazkur ehtiyojni inobatga olgan holda, milliy standartlarni xalqaro standartlar bilan sinxronlashtirishga xizmat qiluvechi 7 bosqichli muvofiqlashtirish algoritmi taklif etiladi. Bu algoritm orqali milliy normativ hujjatlar xalqaro mezonlarga moslashtirilib, auditning sifat va ishonchlik darajasi oshiriladi (2-rasm).



2-rasm. Milliy ichki audit standartlarini xalqaro standartlar bilan muvofiqlashtirishning 7 bosqichli algoritmi⁸

Ushbu algoritm audit tizimiga bozor mexanizmlariga mos, raqamli, riskka asoslangan, moslashuvchan va integratsiyalashgan boshqaruv tamoyillarini kiritadi. Ayniqsa, funksional moslik va huquqiy integratsiya bosqichlari orqali Ichki audit milliy standartlari asosida shakllangan milliy model ISSAI, IPPF, COSO va ISO 19011 kabi xalqaro me’yoriy majmualar bilan parallel rivojlanadi.

Ichki audit jarayonining tizimlashtirilishi davlat sektorida samarali boshqaruvni ta’minlashda muhim omillardan biri hisoblanadi. Aksariyat davlat tashkilotlarida ichki audit faoliyati hali-hanuz tartibga solingan qat’iy algoritm asosida olib borilmayapti. Natijada, audit ishlari ayrim hollarda faqat shakliy bajaryladi, audit xulosalari umumiyl ko‘rinishda tuziladi, tavsiyalar esa ijro etilmay qolmoqda.

⁸ Muallif tomonidan tuzilgan

Ichki audit jarayoni oddiy tekshiruv emas, balki ma'lumotlar tahlili, risk bahosi, boshqaruv qarorlarini ishlab chiqish va takomillashtirishga yo'naltirilgan strategik nazorat vositasidir. Uni tizimlashtirish orqali har bir audit obyektiga yondashuv yagona standart asosida shakllanadi, subyektivlik bartaraf qilinadi va audit sifati oshadi.

Ichki audit jarayonining har bir bosqichi alohida funksional yuklamaga ega bo'lib, ular bir-birini to'ldiruvchi va uzviy ravishda bog'langan tizimni tashkil etadi. Auditning yuqori sifatda o'tkazilishi har bir bosqichning o'ziga xos vazifalariga qat'iy amal qilinishi va ularning izchillikda olib borilishiga bog'liq. Ayniqsa, davlat sektorida - masalan, O'zbekiston Respublikasi Iqtisodiyot va moliya vazirligi huzuridagi budgetdan tashqari Pensiya jamg'armasi (keyingi o'rnlarda-Pensiya jamg'armasi) misolida - o'tkazilgan auditlar amaliyoti har bir bosqichda aniqlik va metodik asos zarurligini ko'rsatadi.

Auditning birinchi bosqichi - rejalshtirish bosqichida, audit obyektlari aniqlanadi, risklar darajasi baholanadi va ustuvorlik tartibi belgilanadi. Masalan, 2024-yilda Pensiya jamg'armasida aniqlangan 11 ta ortiqcha to'lov holati va 7 ta kam ta'minlangan guruhdagi muammo mavjud bo'lgan hududlar, audit rejalshtirishda ustuvor obyekt sifatida belgilangan. Rejalshtirish bosqichida "dinamik rejalshtirish matritsasi" qo'llanilib, audit resurslari samarali taqsimlangan.

Ikkinci bosqich - tahlil, ya'ni mayjud ma'lumotlar, hujjatlar va oldingi audit natijalari asosida dastlabki xavf bahosi va muammolar zonasi aniqlanadi. Bu bosqichda "takroriy kamchiliklar koeffitsiyenti" asosida obyektlarda yuz berayotgan tizimli xatolar ajratib olinadi. Pensiya jamg'armasining 2023-yilgi yillik hisobotida Namangan va Buxoro viloyatlarida ketma-ket ikki yil davomida bir xil tavsiyalar ijrosining pastligi aniqlangan - bu obyektlar yuqori xavfli zona sifatida belgilanadi.

Uchinchi bosqich - ma'lumot yig'ish. Bu bosqichda asosiy hujjatlar, moliyaviy hisobotlar, intervyular, qayta hisob-kitoblar orqali dalillar to'planadi. Misol uchun, 2024-yil 9 oylik auditda Farg'ona tumanida ortiqcha pensiya to'lovlarini aniqlash uchun 38 ta to'lov hujjati, 12 ta shaxsiy ish jildi va 5 nafar mas'ul shaxs bilan intervyu o'tkazilgan.

To'rtinchi bosqich - xulosa berish. Ushbu bosqichda barcha dalillar tahlil qilinadi va obyekt faoliyatining muvofiqlik yoki nomuvofiqlik holatlari aniq ko'rsatiladi. Audit xulosasida "muammo sababi, oqibati va taklif qilingan yechim" uchlik tamoyili asosida hujjatlashtiriladi.

Ichki audit xizmatlari faoliyatini rejalshtirishda audit resurslarining (xodimlar, vaqt, moliyaviy mablag'lar) cheklanganligi sababli, har bir audit obyektni tanlash oqilona yondashuvni talab qiladi. Bu holatda "xavfga asoslangan yondashuv" tamoyili asosiy metodologik mezon sifatida maydonga chiqadi.

Yillik reja tuzish jarayonida quyidagi tamoyillarga qat'iy amal qilish lozim:

xavfga asoslanganlik - obyektlar faoliyatidagi moliyaviy, huquqiy, boshqaruviy xavflar tahlil qilinadi;

ustuvorlik - nazoratni talab qiluvchi eng muhim yo'nalishlar oldinroq rejalshtiriladi;

davriylik - obyektlar ilgarigi audit davrlariga qarab navbatga qo'yiladi;

ijro monitoringi - avvalgi yillardagi tavsiyalarini bajarish darajasi inobatga olinadi;

moslashuvchanlik - reja yil davomida yuzaga kelgan o'zgarishlarga mos ravishda yangilanadi.

Shuningdek, audit obyektlari faoliyatining tavsiyalar ijrosi darajasi yillik rejalashtirishda alohida ahamiyat kasb etadi. Ichki audit jarayonining eng muhim bosqichlaridan biri bu - audit dasturini shakllantirish hisoblanadi.

Davlat sektorida faoliyat yurituvchi tashkilotlar keng ko'lamli mas'uliyatga ega bo'lib, ularning har bir faoliyat sohasi turli darajadagi xavf bilan bog'langan bo'ladi. Bu esa audit dasturini oldindan puxta tayyorlashni, ya'ni audit boshlanishidan avval obyekt faoliyatini tavakkalchiliklar kontekstida baholashni talab qiladi.

Audit dasturining samarali bo'lishi, aynan audit resurslarining qaysi sohalarga qaratilishini belgilashga bog'liq. Agar bu yo'naltirish xavf tahliliga tayangan holda amalga oshirilsa, auditorlarning kuchi muhim muammolarni aniqlash va ularni chuqur tahlil qilishga yo'naltiriladi. Aks holda, past xavfli yoki auditga muhtoj bo'limgan sohalarga e'tibor qaratilib, audit resurslari isrof bo'lishi mumkin.

3-jadval

To'rt o'lchamli xavf indeksining struktura va tarkibiy mezonlari⁹

Xavf o'lchami	Sub-indikatorlar	Tavsif	Baholash mezoni (1-5)
Huquqiy xavf	1. Qonunbuzarlik holatlari soni	So'nggi 2 yilda aniqlangan rasmiy buzilishlar	0-1: 1 ball, >5: 5 ball
	2. Normativ-huquqiy hujjatlar bilan ta'minlanganlik	Ichki nizomlar, reglamentlar mavjudligi	To'liq: 1, Yo'q: 5
	3. Davlat nazorati topilmalari	Nazorat organlarining aniqlagan huquqiy muammolari	Mayjud emas: 1, Jiddiy: 5
Moliyaviy xavf	1. Byudjet hajmi	Audit qilinayotgan obyektning yillik moliyaviy hajmi	<10 mlrd: 1, >100 mlrd: 5
	2. Ortiqcha to'lovlar summasi	Aniqlangan moliyaviy xatoliklar miqdori	<100 mln: 1, >5 mlrd: 5
	3. Tavsiyalar ijrosi foizi	Avvalgi tavsiyalarni bajarish ko'rsatkichi	80-100%: 1, <20%: 5
Resurs xavfi	1. Xodimlar yetishmovchiligi	Shtat jadvalidagi bo'sh ish o'rnlari ulushi	0-10%: 1, >30%: 5
	2. Texnik ta'minot darajasi	Kompyuterlar, serverlar, dasturiy vositalar yetariligi	Yetarli: 1, Yo'q: 5
	3. Malaka darajasi va sertifikatlar	Auditorlar va hisobchilarning kasbiy tayyorgarligi	100% sertifikat: 1, <50%: 5
Tashkiliy xavf	1. Rahbariyat o'zgaruvchanligi	So'nggi 2 yilda rahbar almashtirilgan holatlari	Yo'q: 1, >2 marta: 5
	2. Ichki nazorat tizimi mavjudligi	Auditdan mustaqil ichki nazorat bo'linmasi mavjudligi	To'liq: 1, Mayjud emas: 5
	3. Tashkiliy tuzilma aniqligi	Lavozimlar, vakolatlar aniq taqsimlanganmi	Aniq: 1, Chalkash: 5

Har bir o'lcham bo'yicha ballar yig'indisi olinadi, so'ngra 20 ballik indeks aniqlanadi (har bir o'lcham maksimal 5 balldan). Yakuniy indeks quyidagicha baholanadi: 0 - 7 ball - Past xavfli obyekt; 8 - 14 ball - O'rta xavfli obyekt; 15 - 20 ball - Yuqori xavfli obyekt.

⁹ Muallif tomonidan tuzilgan

Ichki audit dasturini shakllantirishda qo'llaniladigan to'rt o'lchamli xavf indeksi modeli audit obyektining faoliyatidagi turli tavakkalchiliklarni tizimli tahlil qilishga xizmat qiladi. Mazkur yondashuvda xavf omillari huquqiy, moliyaviy, resursiy va tashkiliy yo'nalishlar bo'yicha guruhlanadi. Bu model asosida har bir obyekt uchun individual audit dasturi tuzish mumkin bo'lib, bu esa auditning aniqligi va maqsadga yo'naltirilganligini oshiradi.

Modelning asosiy afzalligi shundaki, har bir xavf o'lchami bo'yicha maxsus sub-indikatorlar tizimi ishlab chiqilgan bo'lib, ular orqali har bir o'lchamda mavjud xavflar raqamli baholashga o'tkaziladi. Baholash 1 dan 5 gacha bo'lgan ball tizimi asosida amalga oshiriladi: 1 ball - past xavf, 5 ball - yuqori xavf. Har bir o'lcham uchun eng kamida 3 ta, maksimal 5 ta sub-indikator tanlanadi, bu esa modelni elastik va turli auditorlik holatlariga moslashuvchan qiladi (3-jadvalga qarang).

Shunday qilib, to'rt o'lchamli xavf indeksining struktura modeli audit obyektini ko'p jihatdan baholab, unga mos, modullashtirilgan va aniqlashtirilgan audit dasturini shakllantirishga imkon yaratadi. Bu esa ichki auditni umumiy ko'rinishdagi tekshiruv emas, balki boshqaruvga ta'sir ko'rsatuvchi, muammoga yo'naltirilgan va strategik yondashuvga ega faoliyatga aylantiradi.

2024-yil Pensiya jamg'armasining bir nechta tuman bo'limlarida amalga oshirilgan auditlar asosida shakllantirilgan tahlil modeli amalda o'zini to'liq oqladi. Jumladan, Yakkasaroy, Shayxontohur, Mirzo Ulug'bek va Yashnobod tumanlarida o'tkazilgan auditlar xavf darajasi bo'yicha oldindan modellashtirildi va audit dasturlari har bir tumanning profiliga mos modullardan tashkil etildi.

Ichki audit yakunida beriladigan tavsiyalar tashkilotning moliyaviy, tashkiliy va huquqiy faoliyatini takomillashtirishda muhim rol o'ynaydi. Biroq, ko'pgina davlat tashkilotlari tajribasi shuni ko'rsatmoqdaki, tavsiyalar amalda yetarlicha izchil bajarilmaydi, ba'zida esa ular butunlay e'tiborsiz qoldiriladi. Ayniqsa, tavsiyaning ijrosini doimiy monitoring qilish mexanizmlarining yo'qligi yoki yetarli darajada ishlamasligi natijasida, tavsiyalar real o'zgarishlarga olib kelmasdan, hujjatlarda rasman "bajarildi" deb qayd etilib qolmoqda.

Bunday vaziyatlarda tavsiyalarning haqiqiy bajarilishini aniqlash uchun oddiy "bajarilgan/bajarilmagan" yondashuvi yetarli emas. Shu sababli ichki audit amaliyotida tavsiyalar monitoringi tizimli, bosqichma-bosqich, natijaviylikni baholovchi indikatorlar asosida tashkil etilishi lozim. Bu yondashuv tavsiyaning faqat shakliy bajarilganligini emas, balki uni hayotga tatbiq qilishdagi harakat, jarayon va yakuniy ta'sir darajasini ham o'lchash imkonini beradi.

Shu nuqtai nazardan, 3 bosqichli nazorat indikatoriga asoslangan model - "Action-Progress-Impact" konsepsiysi - tavsiyalar monitoringi uchun dolzarb metodologik yechim sifatida e'tirof etiladi.

Ichki audit jarayonining eng muhim bosqichlaridan biri bu - berilgan tavsiyalarning real hayotda qanday bajarilayotganini monitoring qilishdir. Amaliyotda ko'p hollarda tavsiya qabul qilinganidan so'ng uning bajarilishi faqat bayonnomalarda qayd etiladi, lekin mazmunan u amalda to'liq yoki sifatlari ijro etilmaydi. Shu bois audit tavsiyalarining ijrosini baholash uchun tizimli va ko'p bosqichli yondashuv zarur. Ana shunday yondashuvlardan biri sifatida "Action-Progress-Impact" (API) modeli ishlab chiqildi. Bu

model tavsiyalarning ijrosini uchta ketma-ket indikator asosida baholash imkonini beradi: Harakat (Action), Jarayon (Progress) va Ta'sir (Impact).

API modelining birinchi komponenti - Action - bu tavsiya asosida real harakatlarning boshlanganini aniqlovchi indikator bo'lib, auditor tavsiya bergenidan so'ng ushbu tavsiyani amalga oshirish bo'yicha chora-tadbir rejasi ishlab chiqilganmi, tasdiqlanganmi va ijroga yo'naltirilganmi - shularni aniqlashga xizmat qiladi.

Ikkinci komponent - Progress - bu tavsiyaning amalda qanday bajarilayotganini va qanday natijalar berayotganini o'lchaydi.

Uchinchi komponent - Impact - bu tavsiyaning yakuniy ta'siri va audit obyektining faoliyatiga olib kelgan ijobiy o'zgarishlar darajasini aniqlashga qaratilgan.

Modelni amaliy baholash uchun quyidagi formula asosida umumi API ko'rsatkichi hisoblab chiqildi:

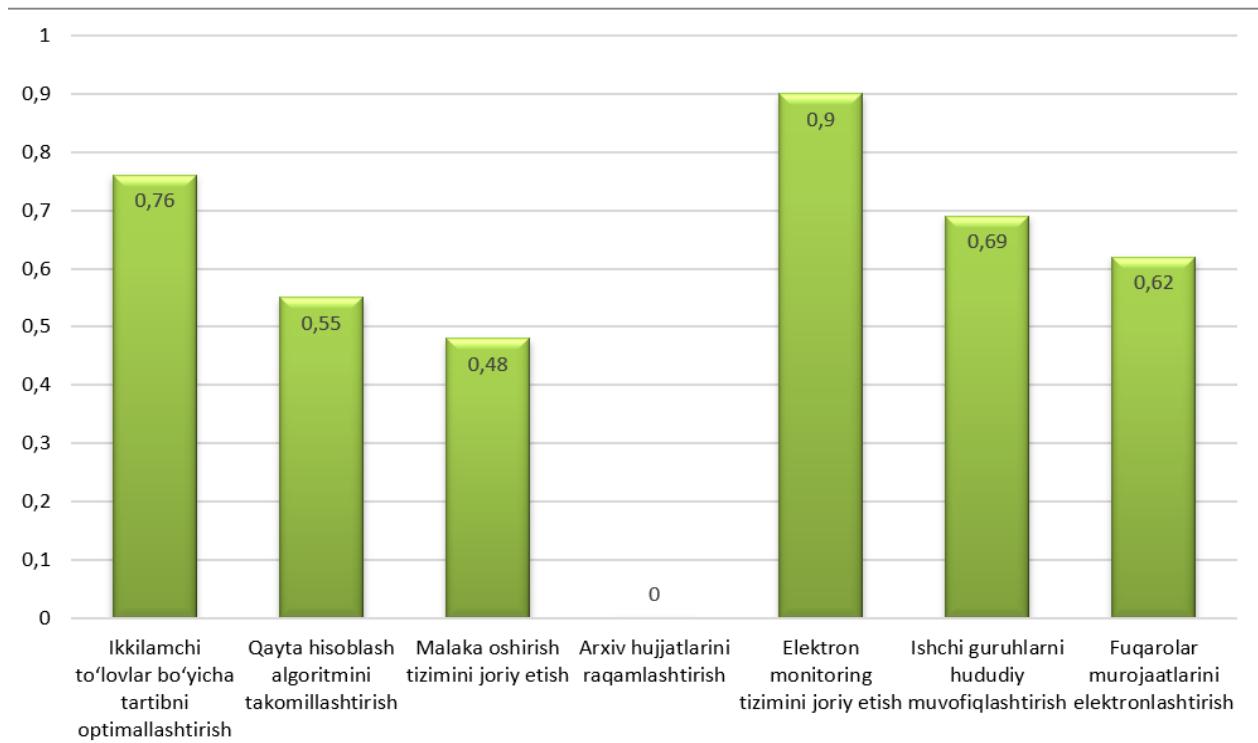
$$API = (A \times 0.3) + (P \times 0.4) + (I \times 0.3) \quad (1)$$

Bu yerda:

A (Action) - tavsiyaning rasman qabul qilingani (0 yoki 1);

P (Progress) - tavsiyaning bajarilish jarayonidagi progress foizi (0 dan 1 gacha);

I (Impact) - tavsiyaning tashkilot faoliyatiga real ta'siri (0 dan 1 gacha) (3-rasm).



3-rasm. Tavsiya bo'yicha API ko'rsatkichlari¹⁰

Ichki audit faoliyatining samaradorligini ta'minlovchi asosiy vositalardan biri bu - audit natijalarining hisobot shaklida to'g'ri va shaffof bayon etilishidir. Hisobot - bu audit jarayonining yakuniy mahsuli bo'lib, unda tekshiruv obyekti, aniqlangan muammolar, asosiy faktlar, tavsiyalar va ularning ijrosi uchun javobgarlik chizig'i aniq ko'rsatilishi lozim. Aynan shaffoflik orqali hisobotlar

¹⁰ Muallif tomonidan tuzilgan

boshqaruv organlari uchun ishonchli axborot manbaiga, audit xizmatlari uchun esa professional yondashuv mezoniga aylanadi.

Amaliy tajribada ichki audit hisobotlarining shaffofligi yetarli darajada ta'minlanmayotgani kuzatilmoxda. Jumladan, 2023-2024-yillarda Pensiya jamg'armasining tuman bo'limlarida o'tkazilgan 27 ta ichki audit tadbirining 15 tasida hisobotlarda faktlar noaniq bayon etilgan, dalillar manbasi ko'rsatilmagan yoki tavsiyalar umumiy iboralar bilan cheklangan. Masalan, Yakkasaroy tumanidagi 2024-yil 1-yarim yillik audit hisobotida "ko'rsatilgan ortiqcha to'lovlar aniqlangan" deb yozilgan, biroq ushbu to'lovlarining soni, ishtirokchilari va hujjatlashtirilgan manbalari keltirilmagan. Bunday holat, bir tomonidan, tavsiyalarni amalda ijro etishni qiyinlashtiradi, ikkinchi tomonidan esa audit xizmatining professional imidjiga salbiy ta'sir qiladi. Ushbu muammolarni bartaraf etish uchun ichki audit hisobotlarini tayyorlashda yagona format, dalillarni hujjatlar bilan tasdiqlash va tavsiyalarni aniq muddat, mas'ul va kutilyotgan natija bilan ifodalash zarur. Shu yo'sinda ichki audit hisobotlari faqat rasmiy hujjat emas, balki boshqaruvning tahliliy va qaror qabul qiluvchi vositasiga aylanishi mumkin.

4-jadval

Action–Progress–Impact (API) modeli bo'yicha ichki audit tavsiyalarini baholash¹¹

Tavsiya raqami	Tavsiyaning qisqacha mazmuni	Action (A)	Progress (P)	Impact (I)	API korsatkichi	Baholash darajasi
1	Ikkilamchi to'lovlar bo'yicha tartibni optimallashtirish	1	0.7	0.6	0.76	Yuqori
2	Qayta hisoblash algoritmini takomillashtirish	1	0.4	0.3	0.55	O'rtacha
3	Malaka oshirish tizimini joriy etish	1	0.3	0.2	0.48	O'rtacha
4	Arxiv hujjatlarini raqamlashtirish	0	0.0	0.0	0.00	Bajarilmagan
5	Elektron monitoring tizimini joriy etish	1	0.9	0.8	0.90	Juda yuqori
6	Ishchi guruhlarni hududiy muvofiqlashtirish	1	0.6	0.5	0.69	Yuqori
7	Fuqarolar murojaatlarini elektronlashtirish	1	0.5	0.4	0.62	Yuqori

(Tadqiqot obyektlari bo'yicha)

Misol uchun, Yakkasaroy tumanida "ikkilamchi pensiya to'lovlar bo'yicha to'lov tartibini optimallashtirish" tavsiyasi bo'yicha quyidagi natijalar kuzatildi: tavsiya rasman tasdiqlangan (A=1), bajarilish darajasi 70% (P=0.7), ta'sir esa 0.6 deb baholangan, chunki ushbu tavsiya natijasida 438 mln so'mlik ortiqcha to'lov bartaraf etilgan. Shu asosida API ko'rsatkichi quyidagicha hisoblandi:

$$API = (1 \times 0.3) + (0.7 \times 0.4) + (0.6 \times 0.3) = 0.76$$

Bu yuqori ko'rsatkichi bo'lib, tavsiyaning nafaqat qabul qilingani, balki amalda bajarilishi va real foyda keltirganini bildiradi. Boshqa bir holatda, Uchtepa tumanida "qayta hisoblash algoritmini takomillashtirish" tavsiyasi uchun A=1, P=0.4 (jarayon boshlangani, lekin to'liq emas), I=0.3 (hali sezilarli ta'sir kuzatilmagan) holat qayd etildi.

¹¹ Muallif tomonidan tuzilgan

API = 0.3 + 0.16 + 0.09 = 0.55 ko'rsatkichni berdi, bu esa tavsiyaning hali to'liq ijobjiy natija bermaganini anglatadi.

API qiymatiga qarab baholash darajalari quyidagicha belgilanadi: 0.80-1.00 - juda yuqori, 0.60-0.79 - yuqori, 0.40-0.59 - o'rtacha, 0.01-0.39 - past, 0 – bajarilmagan (4-jadvalga qarang).

Ichki audit hisobotlarida shaffoflikni ta'minlash uchun nafaqat shakl va mazmunga oid standartlar, balki audit faoliyati davomida aniqlangan holatlarni dalillar bilan isbotlashga xizmat qiluvchi amaliy yondashuvlar ham zarur.

Birinchi navbatda, audit dalillarini to'plashda hujjatga asoslanganlik prinsipini mustahkamlash orqali audit hisobotlariga raqamlar, sana va manbalar aniq kiritilishi ta'minlandi. Misol uchun, Shayxontohur tumanidagi 4-chorak auditida pensiya tayinlash bo'yicha 56 ta holat hujjat raqamlariga havola qilgan holda bayon etilgan va bu hisobot rahbariyat tomonidan 5 kun ichida ko'rib chiqilib, qaror qabul qilingan.

Ikkinci takomillashgan mexanizm - elektron hujjat almashinushi va raqamli reyestrga asoslangan dalillash tizimi joriy etilishi bo'ldi. Uchtepa tumanida "Avtomatlashtirilgan audit dalillari bazasi" orqali har bir aniqlangan xatolik elektron shaklda tasdiqlandi, bu esa hisobot tuzish vaqtini 28% ga qisqartirishga olib keldi.

Uchinchi jihat - hisobotlarni standartlashtirilgan tuzilma asosida tayyorlash orqali barcha hisobotlarda yakuniy xulosa, tavsiya va uni bajarish muddatlari alohida ajratilgan bo'limda keltirilmoqda. Bu audit natijalarini tezda anglash va qaror qabul qilishda yuqori samaradorlikni ta'minladi.

Amaliy tahlillar shuni ko'rsatadiki, ko'plab holatlarda tavsiyalar rasmiy hujjatlarda qayd etilgan bo'lsa-da, ularning ijrosi yuzasidan real o'zgarishlar kuzatilmaydi. Masalan, Pensiya jamg'armasining 2023-2024-yillardagi 21 ta audit tadbirida berilgan 86 tavsiyaning 53 tasi chora-tadbirlar rejasiga kiritilgan bo'lsa-da, faqat 19 tasi orqali aniq ijtimoiy yoki moliyaviy natijaga erishilgan. Qolgan tavsiyalar qog'ozda bajarilgan deb hisoblangan, biroq ularning ta'siri statistik yoki sifat ko'rsatkichlarida aks etmagan.

Tavsiyalar samaradorligini baholash quyidagi asosiy zaruriyatlarga javob beradi: birinchidan, audit xizmatining baholanishi ob'ektiv ko'rsatkichlarga asoslanadi; ikkinchidan, tavsiyaning natijasi bo'yicha qaror qabul qiluvchi rahbariyatda to'liq tasavvur shakllanadi; uchinchidan, auditorlar tomonidan kelajakdagagi takliflar ishlab chiqishda samarali va foydali yondashuvlar aniqlanadi.

Mazkur baholashni amalga oshirishda ijro darajasi, muddatga riosa qilish, natijadorlik va qaytuvchanlik kabi mezonlar asos qilib olinadi. Ijro darajasi tavsiyaning amalda qanday bajarilganligini, ya'ni audit asosida belgilangan chora-tadbirlarning qamrovini ifodalaydi. Muddatga riosa qilish esa tavsiyaning belgilangan vaqt doirasida amalga oshirilganligini baholab, kechikishlar holatida samaradorlikka salbiy ta'sir etuvchi omil sifatida ko'rildi. Natijadorlik mezoni tavsiyaning moliyaviy iqtisod, boshqaruv soddalashuvni yoki ijtimoiy ta'sir ko'rinishidagi aniq foyda keltirishini o'chaydi. Qaytuvchanlik (replikatsiya) esa tavsiyaning boshqa hududlarda ham muvaffaqiyatli tatbiq etilishi mumkinligini

ko'rsatadi. Ushbu mezonlar tavsiyaning nafaqat formal bajarilganligini, balki uning real ijtimoiy-moliyaviy qiymatini aniqlashga yordam beradi.

Tavsiyalar samaradorligini baholashda tizimli va raqamli yondashuvlar orqali ularning boshqaruv qarorlariga qanday ta'sir qilganini aniqlash muhim ahamiyat kasb etadi. Audit xulosalarining real natijalarga aylanishi ko'p hollarda tavsiyaning qanday tuzilganligi, ijro mexanizmlarining aniq belgilanganligi va natijadagi foydaning o'lchanishi bilan chambarchas bog'liq. Shu sababli, "Taklif - Ijro - Natija" (TIN) modeli ichki audit doirasida tavsiyalar samaradorligini baholovchi amaliy tizim sifatida taklif etiladi. Mazkur model uchta asosiy komponentdan iborat bo'lib, har biri aniq vazn koeffitsienti asosida baholanadi: taklif sifati (T) - 0.3, ijro darajasi (I) - 0.3 va natijadorlik (N) - 0.4.

Hisoblash natijalari shuni ko'rsatadi, T1 tavsiyasi eng yuqori samaradorlikka ega bo'lib, 0.93 bahoga ega bo'ldi, bu esa u orqali boshqaruvda sezilarli ijobiy o'zgarishlar yuz bermanini anglatadi. Ushbu tavsiya asosida 438 million so'mlik ortiqcha pensiya to'lovlarining oldi olindi, bu nafaqat moliyaviy foyda, balki tizimli islohotga olib keldi. T2 tavsiyasi esa ma'lumotlarni skanlash tartibini takomillashtirgan bo'lsa-da, natijaviy ta'siri yetarlicha yuqori emasligi sababli o'rtacha samaradorlik darajasida baholandi. T3 tavsiyasi esa hujjatlarda ko'p takrorlanayotgan tavsiyalardan biri bo'lib, u ijro etilgan bo'lsa-da, aniq natija berilmagani sababli past samarali deb topildi (5-jadval).

5-jadval
"Taklif - Ijro - Natija" modeli asosida tavsiyalar samaradorligini baholash¹²
(2024-yil misolida)

Tavsiya kodi	Tavsiya mazmuni	Taklif sifati (T)	Ijro darajasi (I)	Natijadorlik (N)	Hisoblash formulasi	TIN ko'rsatkichi
T1	Pensiya dublikatlarini elektron reyestr orqali aniqlash	1.0	0.9	0.9	$(1.0 \times 0.3) + (0.9 \times 0.3) + (0.9 \times 0.4) = 0.3 + 0.27 + 0.36$	0.93
T2	Fuqaroning ish stajini tasdiqlovchi hujjatlarni skanlash	0.8	0.6	0.4	$(0.8 \times 0.3) + (0.6 \times 0.3) + (0.4 \times 0.4) = 0.24 + 0.18 + 0.16$	0.58
T3	Nazorat arizalari bo'yicha birlamchi tekshiruvni kuchaytirish	0.7	0.5	0.2	$(0.7 \times 0.3) + (0.5 \times 0.3) + (0.2 \times 0.4) = 0.21 + 0.15 + 0.08$	0.44

Hisobot sifati bir nechta o'lchanadigan mezonlar orqali baholanishi mumkin bo'lib, ularning har biri hujjatning qiymatini oshiradi yoki pasaytiradi.

Birinchi ko'rsatkich - aniqlik. Har bir aniqlangan holat, tavsiya va xulosa dalillar bilan asoslangan bo'lishi lozim. Misol uchun, Shayxontohur tumanida tayyorlangan 2024-yil 1-chorak hisoboti yuqori aniqlikka ega bo'lib, unda ortiqcha

¹² Muallif tomonidan tuzilgan

pensiya to‘lovlari bo‘yicha har bir holat hujjat raqami, miqdori va javobgar shaxslar bilan ko‘rsatilgan. Bu esa rahbariyat uchun tezkor qarorlar qabul qilishni osonlashtirgan.

Ikkinchisi ko‘rsatkich - strukturining izchilligi. Har bir bo‘lim maqsad, metod, topilmalar, xulosa va tavsiyalar zanjiri asosida mantiqiy tartibda joylashtirilgan bo‘lishi zarur. Ushbu izchillik bo‘limgan holatlarda, masalan, Uchtepa tumanidagi 2023-yil 4-chorak hisobotida tavsiyalar oldin keltirilgan, ammo ularning nima asosda berilgani keyingi sahifalarda noaniq bayon etilgan.

Uchinchi ko‘rsatkich - til va uslubiy aniqlikdir. Hisobot tili rasmiy, obyektiv va baholovchisiz bo‘lishi lozim. Subyektiv jumlalar, masalan “tizim yaxshi ishlamaydi” kabi iboralar hisobotning ishonchliliga putur yetkazadi.

To‘rtinchi ko‘rsatkich - tavsiyalarni o‘lchash imkoniyati. Tavsiya faqat umumiyligida ifoda bo‘lib qolmasdan, u aniq muddat, natija va javobgarlik mezonlari bilan bog‘liq bo‘lishi kerak. Misol uchun, “Fuqarolarga tayinlangan pensiyalar bo‘yicha elektron nazorat mexanizmini joriy etish, 15 kun ichida tegishli buyruq ishlab chiqish va 3 oyda amaliyotga joriy qilish” kabi ifoda o‘lchash imkoniyatini beradi.

Beshinchi ko‘rsatkich - vizual qulaylik. Jadval, diagramma va grafiklar bilan boyitilgan hisobotlar oddiy matnga nisbatan ko‘proq tushuncha beradi. Amaliyotda bu uslub kam qo‘llanilmoqda. Faqat ayrim tumanlarda (masalan, Chilonzor) grafiklar asosida ortiqcha to‘lovlardan taqoslovi keltirilgan bo‘lib, bu rahbariyatda muammoni anglash tezligini oshirgan.

Integratsiyalashgan KPI tizimi ichki audit tavsiyalarining real natijadorligini o‘lchashda samarali vosita bo‘lib, u orqali tashkilotlar tavsiyaning faqat rasmiy qabul qilinganligini emas, balki uning ijrosi va ta’sirini ham baholaydi. Ushbu tizim 2024-yil birinchi yarmida sinov tariqasida Shayxontohur, Uchtepa va Yakkasaroy tumanlaridagi Pensiya jamg‘armasi bo‘limlarida joriy etildi. Har bir tuman kesimida asosiy audit tavsiyalarini tanlab olinib, ular bo‘yicha KPI ko‘rsatkichlari hisoblandi. Bu baholash nafaqat tavsiyalarni ustuvorlashtirishga, balki ularning boshqaruv tizimiga ta’sirini baholashga imkon berdi.

Ushbu monitoring natijalariga ko‘ra, har bir tumanda tavsiyalarining o‘rtacha KPI baholari, yuqori va past samarali tavsiyalar soni aniqlanib, ularning asosida tegishli boshqaruv qarorlari ishlab chiqildi (6-jadval).

6-jadval
2024-yilda ichki audit tavsiyalarining KPI tahlili (hududlar kesimida)¹³

Tuman	Ko‘rib chiqilgan tavsiyalar soni	O‘rtacha KPI qiymati	KPI ≥ 0.80 (Yuqori samarador)	KPI < 0.50 (Past samarador)	Eng samarali tavsiya raqami
Shayxontohur	6	0.68	2	1	T1
Uchtepa	7	0.74	3	0	T4
Yakkasaroy	5	0.59	1	2	T2

¹³ Muallif tomonidan tuzilgan

Tahlildan ko‘rinib turibdiki, Uchtepa tumani bo‘yicha eng yuqori natijaga erishilgan bo‘lib, bu yerda tavsiyalar ijrosi nafaqat sifatli tashkil etilgan, balki ularning natijalari ham ijobiyligi bo‘lgan. Ayniqsa, T4 tavsiyasi (ikki marta to‘lovlarni aniqlash bo‘yicha tahlil) 0.82 KPI bahosi bilan yuqori samaradorlik ko‘rsatgan. Shayxontohur tumanida esa o‘rtacha KPI qiymati 0.68 bo‘lib, T1 tavsiyasi elektron reestr joriy etilishi orqali 22% ortiqcha to‘loving oldi olingan va bu orqali eng samarali tavsiya sifatida e’tirof etilgan.

Boshqa tomondan, Yakkasaroy tumanida KPI ko‘rsatkichi pastroq (0.59) bo‘lib, bu hududda tavsiyalar bo‘yicha resurs yetishmovchiligi, ijrodagi kechikishlar va monitoring mexanizmlarining sustligi kuzatilgan. Xususan, T5 va T7 tavsiyalarida KPI < 0.5 bo‘lganligi sababli ular bo‘yicha qayta ko‘rib chiqish va takomillashtirish zarurligi aniqlangan.

Ichki audit hisobotlarining natijadorligini oshirish uchun zaruriy yondashuv - bu ularning shakliy to‘liqligidan ko‘ra funksional va strategik ahamiyatini kuchaytirishdir. Hisobotlarni real boshqaruv vositasiga aylantirish uchun, birinchi navbatda, ularning strukturasi va mazmuni takomillashtirilishi lozim. Mazkur yondashuvda har bir audit topilmasi asosida aniq tavsiya, bajarilish mexanizmi, kutilayotgan natija va baholash mezonlari ko‘rsatilgan bo‘lishi kerak. Aynan shu yondashuv hisoboti rasmiy hujjat emas, balki boshqaruvga ta’sir qiluvchi vosita sifatida shakllantiradi. Amaliyotda samaradorlikni oshirish uchun quyidagi mexanizmlar keng tatbiq etilishi mumkin. Birinchidan, “Ijro kartasi” (Action Card) joriy etilishi - bu har bir tavsiyaning bajarilishi uchun mas’ul shaxs, muddat va bajarilishi natijasini ko‘rsatib turadigan aniq jadval shaklidagi hujjatdir. Ikkinchidan, “Tavsiyalar monitoring jadvali” - bu tavsiyalarning bajarilish holati, foizli ko‘rsatkichda, bosqichma-bosqich yuritiladigan nazorat vositasi bo‘lib, auditorlar va rahbariyat uchun real ijro holatini doimiy kuzatib borish imkonini yaratadi. Uchinchidan, “Baholash indikatorlari tizimi” - bu har bir tavsiyaning natijaviy ta’siri qanday ko‘rsatkichlar orqali o‘lchanishini belgilab beradi.

Shuningdek, “Audit tavsiyalarini reytingi” joriy etilishi lozim. Bu tizimda barcha tavsiyalar “foydali”, “takomillashtirishga muhtoj” yoki “takroriy va umumiyligi” guruhlarga ajratiladi. Bu yondashuv orqali auditorlar samarali tavsiyalar ishlab chiqishda o‘z faoliyatini tahlil qilishi, rahbariyat esa qaysi tavsiyalarga ustuvor e’tibor qaratish lozimligini aniqlashi mumkin bo‘ladi.

Yakkasaroy tumanida 2024-yilda berilgan 5 ta tavsiya bo‘yicha aynan shunday tizim qo‘llanildi. Har bir tavsiya uchun Action Card tayyorlandi, ijro monitoringi raqamli jadvalda yuritildi va natijalar rahbariyatga muntazam yetkazildi. Natijada 3 oy ichida ortiqcha pensiya to‘lovlari 17 foizga kamaydi, audit bo‘limining takliflari asosida yangi texnik hujjatlar aylanmasi ishlab chiqildi. Bu esa audit tavsiyalarining real boshqaruv vositasiga aylanganini ko‘rsatadi.

Hisobotlarning natijadorligini oshirish, ular asosida real ijtimoiy va moliyaviy o‘zgarishlarga erishishni ta’minlovchi amaliy yondashuvlar joriy etilishiga bog‘liq. Tavsiyalarni aniq, baholanadigan va kuzatiladigan tarzda shakllantirish orqali ichki audit boshqaruv islohotlarining ajralmas bo‘lagi sifatida faoliyat yuritadi.

Hozirgi kunda O‘zbekistonda ichki audit hisoboti standartlari asosan milliy yondashuv asosida shakllangan bo‘lib, ba’zi hollarda xalqaro mezonlardan 24

chetga chiqiladi. Masalan, Ichki audit milliy standartlarida hisobot mazmuniga doir bandlar mavjud bo‘lsada, ularda sabab-ta’sir tahlili yoki tavsiyaning ijtimoiy-moliyaviy qiymatini baholash mezonlari to‘liq ohib berilmagan. Natijada audit hisobotlari ko‘pincha faqat aniqlangan xatoliklar ro‘yxatidan iborat bo‘lib, tavsiyalar esa umumiy tusda ifodalanadi.

Xalqaro standartlar bu borada yuqori darajada aniqlik, ob’ektivlik va foydalanuvchi uchun qulaylik talab qiladi. Shu bois, xalqaro audit standartlari dolzarbliji bevosita ichki auditning sifatini oshirish, audit natijalarining strategik ahamiyatga ega bo‘lishi va boshqaruv tizimida chuqur integratsiyalashuvini ta’minlash bilan belgilanadi. Mazkur standartlarni bosqichma-bosqich milliy amaliyotga moslashtirish orqali ichki audit xizmatlari ishchiligi va professionalligi sezilarli darajada oshiriladi.

Xalqaro standartlarda belgilangan audit hisobot formati ichki audit sifatini oshirishda muhim omil bo‘lib, uni milliy amaliyotga moslashtirish orqali O‘zbekistondagi davlat sektorida audit tizimining funksional imkoniyatlari kengayadi. Milliy tashkilotlarning o‘ziga xosligi, normativ-huquqiy bazasi va resurs imkoniyatlari hisobga olingan holda, xalqaro andozalarni to‘g‘ridan-to‘g‘ri qo‘llash emas, balki ularni adaptatsiya qilish - eng maqbul yondashuvdir. Aynan shuning uchun, xalqaro tajriba asosida ishlab chiqilgan **“Holat-Mezon-Sabab-Ta’sir-Tavsiya-Ijro”** modeliga asoslangan hisobot formati taklif etiladi. Bu model INTOSAI va IIA talablari bilan uyg‘unlashgan holda, audit topilmasini tizimli tarzda yoritish imkonini beradi (7-jadval).

7-jadval

Xalqaro mezonlar asosida milliy amaliyotga moslashtirilgan hisobot shakli¹⁴

Bo‘lim	Mazmuni	Izoh
Audit obyekti	Tekshiruv qilingan tashkilot, davr, faoliyat sohasi	Masalan, “Yakkasaroy tumani Pensiya jamg‘armasi, 2024-yil I-yarim yillik”
Audit maqsadi	Auditdan kutilayotgan natija va aniqlanishi lozim bo‘lgan jihatlar	“Ortiqcha to‘lovlar va byudjet intizomining buzilishi bo‘yicha audit”
Holat (Fakt)	Aniqlangan muammo yoki kamchilik	“Pensiya tayinlashda 3 ta holatda to‘lovlar takroran amalga oshirilgan”
Mezon	Holatga taalluqli bo‘lgan normativ-huquqiy asos	“Iqtisodiyot va moliya vazirligi (63-sonli) qo‘llanmasining 4.5-bandiga zid”
Sabab	Kamchilik yuzaga kelishiga olib kelgan ichki sabablar	“Ma’lumotlar bazasining yangilanmasligi va insoniy xatoliklar”
Ta’sir (Risk)	Moliyaviy, boshqaruv yoki ijtimoiy oqibatlar	“438 mln so‘m byudjet mablag‘lari ortiqcha to‘langan”
Tavsiya	Muammoni bartaraf etish uchun aniq chora	“Pensiya to‘lovlarini integratsiyalashgan reestr orqali nazorat qilish”
Javobgar shaxs	Tavsiyani bajarish uchun mas’ul ijrochi	“Tuman jamg‘arma buxgalteriyasi va AT bo‘limi”
Ijro muddati	Tavsiya bajarilishi kerak bo‘lgan aniq vaqt	“2024-yil 15-oktabrgacha”
Monitoring mezoni	Tavsiyaning bajarilishi ustidan kuzatuv shakli va mezoni	“Tavsiya bajarilganda qayta to‘lovlar 0 ga teng bo‘lishi kerak”

¹⁴ Muallif tomonidan tuzilgan

Mazkur jadval nafaqat hisobotning strukturasi va izchilligini ta'minlaydi, balki har bir audit topilmasi uchun mas'uliyatni aniqlashtiradi va samaradorlikni baholash imkonini beradi. Bu yondashuv joriy etilganidan so'ng, Toshkent shahri Pensiya jamg'armasining 4 ta tuman bo'limida 2024-yil II-yarim yilligida tuzilgan hisobotlarda ijro intizomi 1,8 barobarga oshgan, audit tavsiyalarining 64 foizi 3 oy ichida amaliyotga joriy qilingan.

Xalqaro miqyosda audit sohasini tartibga soluvchi eng muhim tashkilotlar - INTOSAI, IIA va COSO bo'lib, ularning standartlari ichki audit faoliyatining institutsional, metodologik va axloqiy mezonlarini belgilab beradi. Masalan, INTOSAI tomonidan ishlab chiqilgan ISSAI standartlari (International Standards of Supreme Audit Institutions) audit prinsiplarini, huquqiy va etika talablarini, shuningdek auditni rejalashtirish, o'tkazish va hisobot yozish bosqichlarini batafsil tartibga soladi. ISSAI 100 - "Public Sector Auditingning Asosiy Tamoyillari" standarti davlat sektorida auditning mustaqilligi, dalillarga asoslanganlik, aniqlik va manfaatdorlik tamoyillarini asos qilib oladi.

Xalqaro audit standartlarini davlat sektorida to'liq va samarali joriy etish uchun ularni mahalliy huquqiy, institutsional va tashkiliy sharoitlarga moslashtirilgan holda amalga oshirish zarur. Xalqaro standartlarni bevosita tatbiq etish emas, balki bosqichma-bosqich, funksional moslashtirish yondashuvi orqali joriy etish eng maqbul yo'nalish hisoblanadi.

Joriy etishning birinchi bosqichi - diagnostika va tahlil bosqichi bo'lib, unda mavjud audit amaliyoti xalqaro standartlar mezonlari bilan solishtiriladi. Xususan, audit hisobotlari mazmuni, tavsiyalar sifati, audit dasturlarining riskka asoslanganligi, axborot tizimlarining integratsiya darajasi, tavsiyalar ijrosini nazorat qilish mexanizmlari chuqur tahlil qilinadi. Mazkur bosqichda kamchiliklar aniqlanadi va ular asosida o'zgarishga ehtiyoj mavjud yo'nalishlar belgilanadi.

Ikkinchi bosqich - moslashtirilgan metodologiyani ishlab chiqish bosqichidir. Bu bosqichda xalqaro standartlarning konseptual tamoyillari - mustaqillik, xolislik, dalillarga asoslanganlik, monitoring, nazorat muhiti va riskga asoslangan yondashuvar - milliy tizimning tashkiliy strukturasi, me'yoriy hujjatlari va moliyaviy amaliyotiga moslashtiriladi.

Uchinchi bosqich - pilot loyihalarni sinovdan o'tkazish bosqichidir. Bu bosqichda tanlangan davlat tashkilotlari yoki tuman/jamoat darajasidagi pensiya jamg'armalari auditorlik xizmatlarida yangi yondashuvar tajriba tariqasida joriy qilinadi. Masalan, hisobotlar ISSAI 1700 talablari asosida shakllantiriladi, tavsiyalar ijrosi API modeli asosida monitoring qilinadi va audit natijasi KPI ko'rsatkichlari bilan baholanadi.

To'rtinchi bosqich - institutsional integratsiya va rasmiylashtirish bosqichi bo'lib, bunda ishlab chiqilgan yangi audit yondashuvlari qonunchilik hujjatlari bilan mustahkamlanadi. Auditorlarning malakasini oshirish, metodik qo'llanmalarni yaratish, axborot tizimlarining yangilanishi va audit xizmatlarining mustaqilligini ta'minlash bo'yicha kompleks chora-tadbirlar amalga oshiriladi. Bu esa ichki auditni faqat nazorat qiluvchi emas, balki strategik maslahat beruvchi institutga aylantiradi.

XULOSA

1. Davlat sektorida ichki audit tizimi endilikda nazorat mexanizmidan strategik boshqaruv institutiga aylangan bo‘lib, u moliyaviy intizom, shaffoflik va samaradorlikni ta’minlovchi institutsional mexanizm sifatida faoliyat yuritadi. Ichki auditning mohiyati uning mustaqil maqomi, boshqaruv qarorlariga ta’sir ko‘rsatish imkoniyati va moliyaviy boshqaruvdagi barqarorlikni mustahkamlashdagi o‘rni orqali namoyon bo‘ladi. Shu bilan birga, ichki auditning institutsional asoslari davlat boshqaruvining sifatli islohotlari va ijtimoiy javobgarlik tamoyillari bilan uyg‘unlashib, uni davlat boshqaruvining strategik bo‘g‘iniga aylantiradi.

2. Ichki auditning funksional bazasi uch asosiy yo‘nalish – nazorat, tahlil va maslahat faoliyatlari asosida shakllanadi. Nazorat funksiyasi byudjet mablag‘larining qonuniy sarflanishini ta’minlasa, tahlil funksiyasi resurslardan foydalanish samaradorligini baholaydi, maslahat funksiyasi esa rahbariyatga strategik qarorlar qabul qilishda tahliliy asos yaratadi. Ushbu kompleks yondashuv ichki auditni faqat tekshiruvchi emas, balki boshqaruvni takomillashtiruvchi vosita sifatida belgilaydi. Shu tariqa, audit faoliyati davlat tashkilotlarining iqtisodiy barqarorligi va boshqaruv samaradorligini oshirishda bevosita ta’sir ko‘rsatadigan mexanizmga aylanadi.

3. Ichki auditning zamonaviy modelida monitoring, profilaktika va rivojlantirish funksiyalari o‘zaro uyg‘unlashgan holda amal qiladi. Monitoring funksiyasi orqali tavsiyalar ijrosi kuzatilib, profilaktika funksiyasi xatolik va qonunbuzarliklarning oldini olishga qaratiladi, rivojlantirish funksiyasi esa tashkilotning strategik rivojlanish yo‘nalishlarini shakllantiradi. Bunday uch funksiyali yondashuv ichki auditni reaktiv tizimdan proaktiv tizimga o‘tkazadi, ya’ni u muammolarni aniqlovchi emas, balki ularni bartaraf etuvchi va takomillashtiruvchi institutga aylanadi. Natijada, davlat boshqaruvi tizimida barqarorlik, shaffoflik va ishonchlik darajasi sezilarli oshadi.

4. “Aloqa va hisobdorlik chizig‘i” metodologiyasi ichki auditning tashkiliy va institutsional mustaqilligini kafolatlovchi innovatsion model sifatida e’tirof etiladi. Ushbu metodologiya auditorlik xizmatining rahbariyat bilan strategik muloqotini saqlagan holda, boshqa bo‘limlardan ma’lumot olishda mustaqilligini ta’minlaydi. Bu model auditoring faoliyatini ikki asosiy chiziq – “aloqa” va “hisobdorlik” orqali tartibga soladi, natijada axborot oqimlari aniq belgilangan, hisobdorlik mexanizmlari esa shaffof tizimga aylanadi. Mazkur yondashuv ichki auditni IIA va INTOSAI standartlariga mos ravishda professional, mustaqil va natijador faoliyat yurituvchi institut sifatida shakllantiradi.

5. Davlat sektorida ichki auditni rejorashtirishda to‘rt o‘lchamli xavf segmentatsiyasi modeli – huquqiy, moliyaviy, resursiy va tashkiliy xavflarni qamrab oluvchi metodologik yondashuv – ustuvor ahamиятга ega. Ushbu model orqali auditorlik tekshiruvlari eng yuqori xavfga ega sohalarga yo‘naltiriladi, bu esa audit resurslaridan oqilona foydalanish, anqlikni oshirish va risklarni samarali boshqarish imkonini beradi. Xavf segmentatsiyasi orqali audit ustuvorliklari ilmiy asosda belgilanadi, shuningdek, tekshiruvlarning natijaviyligi va boshqaruv

qarorlarining sifat darajasi oshadi. Shu tariqa, model ichki auditni strategik boshqaruv vositasiga aylantiradi.

6. Ichki audit samaradorligini baholash indikatorlari tizimi audit faoliyatining natijadorligini ob'ektiv o'lhash imkonini beruvchi ilmiy-metodik asosdir. Ushbu tizim jarayon, natija, foydalanuvchi va strategik ta'sir yo'naliishlariga ajratilib, har bir indikator og'irlik koeffitsiyentlari asosida baholanadi. Natijada, audit samaradorlik reytingi (ASR) shakllanib, ichki audit faoliyati miqdoriy va sifat jihatdan baholanadi. Bu yondashuv auditni raqamli, tahliliy va natijaviy mezonlar asosida baholashga imkon yaratadi, shu orqali audit xizmati strategik maslahat markazi sifatida o'z o'rnini mustahkamlaydi.

7. Ichki auditning milliy va xalqaro me'yoriy uyg'unligi uning samaradorligini oshirishda hal qiluvchi o'rin tutadi. O'zbekistonda ichki audit tizimi IIA, INTOSAI va COSO tomonidan ishlab chiqilgan xalqaro tamoyillarni milliy qonunchilikka integratsiya qilgan holda rivojlanmoqda. Ushbu uyg'unlik milliy audit amaliyotida mustaqillik, axloqiylik, ob'ektivlik, riskga asoslangan yondashuv va hisobdorlik kabi professional standartlarning chuqur joriy etilishini ta'minlaydi. Natijada, davlat moliyaviy boshqaruvi tizimi xalqaro mezonlarga yaqinlashadi, bu esa moliyaviy shaffoflik va investitsion jozibadorlikni oshiradi.

8. Davlat sektorida ichki audit tizimi bugungi kunda faqat moliyaviy nazorat vositasi emas, balki ijtimoiy javobgarlik, ochiqlik va ishonchlikni ta'minlovchi strategik boshqaruv institutiga aylangan. Ichki audit hisobotlari orqali rahbariyat qarorlarining ilmiy asoslanishi, resurslardan tejamkor foydalanish va korrupsion xavflarning kamaytirilishi ta'minlanmoqda. Shu bilan birga, audit faoliyati fuqarolarning davlat boshqaruviga bo'lgan ishonchini oshirib, ijtimoiy samaradorlikni mustahkamlashda muhim vosita sifatida xizmat qilmoqda. Demak, ichki audit tizimi davlat boshqaruvi sifatini oshirish va barqaror rivojlanishni ta'minlashda markaziy o'rin egallaydi.

9. Tadqiqot natijalari shuni ko'rsatadiki, davlat sektorida ichki audit jarayonini tizimlashtirish, uni bosqichma-bosqich algoritmik model asosida tashkil etish audit samaradorligi va boshqaruv qarorlarining aniqligini sezilarli darajada oshiradi. Audit jarayonining har bir bosqichi - rejalashtirish, tahlil, ma'lumot yig'ish, xulosa berish va monitoring - o'zaro uzviy bog'langan yagona tizimni tashkil etib, bu yondashuv auditni nafaqat nazorat vositasi, balki strategik boshqaruv mexanizmi sifatida shakllantiradi.

10. Tadqiqotda ishlab chiqilgan xavfga asoslangan ko'p parametrli indeks yondashuvi va to'rt o'lchamli xavf modeli (huquqiy, moliyaviy, resursiy va tashkiliy) ichki auditni subyektiv qarorlardan xoli qilib, obyektiv baholash tizimini joriy etadi. Bu yondashuv audit resurslarini ustuvor sohalarga yo'naltirish, tavakkalchilikni strategik boshqarish va davlat moliyaviy boshqaruvi samaradorligini oshirish imkonini beradi.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ DSc. 03/10.12.2019.I.16.01
ПО ПРИСУЖДЕНИЮ УЧЕНЫХ СТЕПЕНЕЙ ПРИ ТАШКЕНТСКОМ
ГОСУДАРСТВЕННОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ**

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

САИТМУРАТОВ САИТМУРАТ МАШАРИП УГЛИ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ ПЛАНИРОВАНИЯ И
ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ
СЕКТОРЕ**

08.00.08 - Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание учёной степени доктора философии (PhD) по
экономическим наукам**

Ташкент - 2025

Тема диссертации на соискание учёной степени доктора философии (PhD) зарегистрирована ВАК под номером В2025.2.PhD/Iqt5493.

Диссертация выполнена в Ташкентском государственном аграрном университете.

Автореферат диссертации размещён на трёх языках (узбекском, русском и английском (резюме)) на веб-сайте Учёного совета (www.tsue.uz) и в образовательной информационной сети «ZiyoNet» (ziyonet.uz)

Научный руководитель:

Маматкулов Муроджон Шукурович
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты:

Максудов Бегматжон Юлдашалиевич
доктор экономических наук, профессор

Аликулов Абдимумин Исматович
доктор экономических наук, профессор

Ведущая организация:

**Андижанское сельское хозяйство и
агротехнологии институт**

Защита диссертации состоится « 2 » 12 2025 года в 16⁰⁰ на заседании научного совета DSc. 03/10.12.2019.I.16.01 по присуждению ученой степени при Ташкентском государственном экономическом университете в городе Ташкенте. Адрес: 100066, город Ташкент, улица Ислама Каримова, 49. Тел.: (99871) 239-28-72, факс: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского государственного экономического университета (регистрационный номер ____). Адрес: 100066, г. Ташкент, ул. Ислама Каримова, 49. Тел.: (99871) 239-28-72, факс: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz.

Автореферат диссертации был разослан 17. 11 2025 года.

(протокол реестра 102 от 17. 11 2025 года).



С.У. Мехмонов

Председатель научного совета по
присуждению ученой степени, д.э.н.
профессор

У.В. Гафуров

Ученый секретарь научного совета по
присуждению ученых степеней, доктор
наук, профессор

С.К Худойкулов

Председатель научного семинара при
научном совете по присуждению ученых
степеней, доктор наук, профессор

ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора философии)

Актуальность и необходимость темы диссертации. В мировой экономике совершенствование процессов планирования и проведения внутреннего аудита в государственном секторе имеет важное значение для повышения эффективности финансового контроля, рационального использования государственных средств и обеспечения прозрачности. Разработка аудиторских планов на основе риск-ориентированных подходов, оценка системы внутреннего контроля и автоматизация аудиторских процедур с применением цифровых технологий усиливают подотчётность и результативность в государственном секторе. Наряду с этим анализ результатов аудита и их использование при принятии управленческих решений создают возможности для оптимизации распределения ресурсов и эффективной реализации социально-экономических реформ. По данным международных исследований, “совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе является важным фактором обеспечения прозрачности государственного управления и общественного доверия”¹. Исходя из этого, совершенствование процессов внутреннего аудита в государственном секторе проявляется как гарантia устойчивого развития и эффективного управления в мировой экономике.

На мировом уровне приоритетные направления исследований, направленных на совершенствование процессов планирования и проведения внутреннего аудита в государственном секторе, в первую очередь ориентированы на обеспечение эффективного использования государственных средств и повышение подотчётности. В научных изысканиях особое внимание уделяется разработке аудиторских планов, основанных на оценке рисков, оценке систем внутреннего контроля, а также автоматизации аудиторских процессов с применением цифровых технологий. Кроме того, исследования направлены на внедрение инновационных решений, таких как блокчейн и искусственный интеллект, с целью повышения эффективности аудита, использование анализа данных в режиме реального времени при мониторинге деятельности государственных органов и усиление общественного контроля. В зарубежной практике особое значение придаётся роли внутреннего аудита в государственном секторе в обеспечении прозрачности, эффективности и общественного доверия, а также его гармонизации с международными стандартами, что рассматривается как одно из приоритетных направлений исследований.

В целях совершенствования процессов планирования и проведения внутреннего аудита в государственном секторе Узбекистана поставленные задачи, прежде всего, направлены на обеспечение финансовой прозрачности и подотчётности, а также на эффективное использование государственных ресурсов. В данном направлении были усовершенствованы правовые и организационные основы внутреннего аудита, внедрена система разработки аудиторских планов, основанных на оценке рисков, и расширена практика

¹ OECD, Internal Audit in the Public Sector: A Comparative Analysis, OECD Publishing, Paris, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1787/26c21f80-en>

оценки механизмов внутреннего контроля в государственных органах. Особое внимание уделено внедрению цифровых технологий и автоматизации аудиторских процессов, что повысило эффективность анализа данных и создало условия для широкого применения современных инструментов в государственном финансовом управлении. Кроме того, в результате разработки национальных руководств, гармонизированных с требованиями международных стандартов (INTOSAI и COSO), появилась возможность повышения качества процессов внутреннего аудита и более активного использования их результатов при принятии управленческих решений. В условиях Узбекистана значение внутреннего аудита, прежде всего, объясняется необходимостью борьбы с коррупцией, повышения подотчётности и ответственности в системе государственного управления. В настоящее время растёт потребность в цифровизации и автоматизации процессов внутреннего аудита, а также в повышении эффективности внедрения рекомендаций, вытекающих из его результатов. Поэтому совершенствование порядка проведения внутренних аудиторских мероприятий выступает не только научно-методологической задачей, но и одной из актуальных экономических и социальных потребностей современного этапа развития страны.

Указ Президента Республики Узбекистан от 21 февраля 2024 года № ПФ-37 “О Государственной программе по реализации Стратегии “Узбекистан-2030” в “Год поддержки молодёжи и бизнеса””, Указ Президента от 11 сентября 2023 года № ПФ-158 “О Стратегии “Узбекистан-2030””, Указ Президента от 21 июля 2023 года № ПФ-111 “О мерах по эффективной организации государственного управления в сфере инвестиций, промышленности и торговли в рамках административных реформ”, а также Указ от 28 января 2022 года № ПФ-60 «О Стратегии развития Нового Узбекистана на 2022–2026 годы», Постановление Президента от 1 апреля 2021 года № ПК-5047 “О мерах по дальнейшему совершенствованию государственного управления в сфере государственной политики в области науки и инновационного развития”, Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 14 августа 2023 года № 377 “Об утверждении Положения о порядке оценки деятельности служб внутреннего аудита государственных органов и организаций”, Постановление Кабинета Министров от 1 августа 2022 года № 416 “Об утверждении Типового положения о службе внутреннего аудита государственных органов и организаций”, а также другие нормативно-правовые акты служат правовой и институциональной основой для реализации задач, предусмотренных в них. Настоящее диссертационное исследование в определённой степени направлено на практическое воплощение этих задач.

Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий Республики. Данное исследование выполнено в соответствии с приоритетным направлением “Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики”.

Степень изученности проблемы. Вопросы организации и совершенствования системы внутреннего аудита в государственном секторе

изучались многими исследователями на международном и национальном уровнях. В частности, на международном уровне ведущие учёные - G. Spencer, R. Moizer, A. Ridley, D. Flint, T. Sawyer, L. Flesher, N. Henning, M. Tabor, J. Pickett и E. Arens - провели фундаментальные исследования по теоретическим основам внутреннего аудита, вопросам независимости, объективности и стратегической консультационной функции². В их работах особо подчёркивается необходимость рассматривать внутренний аудит не только как финансовый контроль, но и как важный элемент стратегического управления организацией и системы управления рисками.

Среди российских учёных В.И. Богатырёва, Н.Д. Бровкина, А.Ю. Бушева, А.А. Тепляков, И.Ю. Никонова, Н.И. Вакуленко, Г.И. Липаков, Е.В. Третьякова, Н.В. Трухина и А.Л. Колесник разработали комплексные подходы к вопросам организации служб внутреннего аудита в государственном секторе, их институциональных и организационных основ, риск-ориентированного планирования и критериям оценки контрольной деятельности³.

Среди узбекских учёных Н.Б. Абдусаломова, К.Б. Ахмеджанов, Р.Д. Дусмуратов, Ш.В. Ганиев, А.К. Ибрагимов, С.У. Мехмонов, А.А. Остонакулов, А.Р. Суванкулов, Б.Б. Сутираев, З.У. Хамирова, Б.Т. Юлдашев и другие провели значимые исследования по созданию

² Spenser G. Internal Audit and Organizational Governance: Control Strategies for Public Institutions. – London: Routledge, 2014. – 328 p., Moizer R. Audit Quality: Historical Development and Future Directions // European Accounting Review. – 2005. – Vol. 14(3). – P. 383–394., Ridley A., Chambers A. Leading Internal Audit: The Value Proposition. – London: IIA–UK, 2008. – 260 p., Flint D. The Conceptual Framework of Auditing. – London: International Federation of Accountants (IFAC), 1998. – 184 p., Sawyer L.B. Sawyer's Internal Auditing: Enhancing and Protecting Organizational Value. 6th ed. – Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors, 2012. – 792 p., Flesher D.L. Internal Auditing: History, Evolution and Current Practice. – New York: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2010. – 367 p., Henning N. Internal Control and Risk Management in the Public Sector. – Amsterdam: Elsevier, 2011. – 210 p., Tabor M.W. Principles of Government Auditing. – Washington, D.C.: GAO Press, 2005. – 274 p., Pickett K.H. The Internal Auditing Handbook. 3rd ed. – Chichester: Wiley, 2010. – 704 p., Arens A.A., Elder R.J., Beasley M.S. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 16th ed. – Boston: Pearson, 2016. – 840 p.

³ Богатырёва В.И. Государственный внутренний финансовый контроль и аудит: теория и практика. Монография. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 304 с., Бровкина Н.Д. Государственный финансовый контроль: современные подходы и направления развития. Монография. – М.: Юрайт, 2018. – 287 с., Бушева А.Ю. Внутренний аудит в государственном секторе: методология и практика. Учебное пособие. – СПб.: Питер, 2019. – 256 с., Тепляков А.А. Организация внутреннего государственного аудита: инструменты и технологии. Монография. – М.: Экономика, 2015. – 268 с., Никонова И.Ю. Внутренний контроль и аудит в бюджетной сфере: методологические аспекты. Монография. – Воронеж: Научная книга, 2017. – 198 с., Вакуленко Н.И. Развитие системы внутреннего финансового контроля в государственных учреждениях. Монография. – Казань, 2018. – 222 с., Липаков Г.И. Оценка эффективности внутреннего аудита в органах государственной власти. Монография. – М.: ИНФРА-М, 2020. – 248 с., Третьякова Е.В. Методология государственного внутреннего аудита: зарубежный опыт и российская практика. Монография. – СПб., 2016. – 233 с., Трухина Н.В. Системный подход к развитию внутреннего аудита в органах власти. Практико-ориентированная монография. – М.: Магистр, 2021. – 216 с., Колесник А.Л. Внутренний аудит в бюджетных организациях: организационно-правовые основы и технологии. Учебное пособие. – М.: Проспект, 2019. – 240 с.

национальной модели внутреннего аудита, её гармонизации с международными стандартами, укреплению среды внутреннего контроля и повышению эффективности аудита в государственных организациях⁴.

Несмотря на это, в имеющихся исследованиях системно не освещены практические этапы проведения мероприятий внутреннего аудита в государственном секторе - такие, как планирование, алгоритмизация, мониторинг выполнения аудиторских рекомендаций, распределение ресурсов на основе риска, адаптация методики аудита к особенностям объекта. В связи с этим данная работа нацелена на совершенствование имеющихся теоретических идей и разработку практических решений.

Связь исследования с планами научно-исследовательских работ высшего учебного заведения, на базе которого выполнена диссертация. Тема диссертационной работы связана с направлениями научно-исследовательских работ, проводимых в Ташкентском государственном аграрном университете, и выполнена в рамках научного проекта.

Цель исследования заключается в разработке научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию порядка проведения внутренних аудиторских мероприятий в государственном секторе.

Задачи исследования:

научно-теоретически обосновать содержание, функции и институциональные особенности системы внутреннего аудита в государственном секторе;

изучить этапы развития системы внутреннего аудита и передовые подходы международной практики и сопоставить их с практикой Узбекистана;

проанализировать применяемые методические подходы к организации внутреннего аудита в государственном секторе и оценить уровень их эффективности;

⁴ Абдусаломова Н.Б., Шарапова М.Т. Бюджет ташкилотларида иш ҳақидан солиқ ва мажбурий ушланмалар ҳисоби ҳамда ички аудитини такомиллаштириш. Образование наука и инновационные идеи в мире. 2024. 54(4), 90-97 б., Ахмеджанов К.Б. Давлат молиявий назорати ва аудит тизимини такомиллаштириш. Монография. – Т.: Fan va technologiya, 2019. – 230 б., Дўсмуротов Р.Д. Бюджет жараённада ички аудитнинг ўрни ва аҳамияти. Ўқув қўлланма. – Т.: Iqtisodiyot, 2018. – 192 б., Фаниев Ш.В. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий назоратни такомиллаштириш (таълим тизими мисолида). и.ф.н. илм. дар. олиш учун ёзил. дис. автореф. – Т.: 2008. – 26 б., Ибрагимов А.К., Сугирбаев Б.Б. Бюджет назорати ва аудити. Ўқув қўлланма. infoCOM.uz МЧЖ. – Т.: 2010, 192 б., Мехмонов 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., Остонакулов А.А. Бюджет ташкилотларининг бюджетдан ташқари маблағлари ҳисоби ва ҳисоботи методологиясини такомиллаштириш. Монография. – Т: VNESHINVESTPROM, 2021, 208 бет., Суванкулов А.Р. Развитие службы внутреннего аудита государственного сектора Узбекистана //Россия: тенденции и перспективы развития. – 2023. – №. 18-2. – С. 125-131., Xamidova Z.U. Budget tashkilotlarida ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlari faoliyatini samarali tashkil qilish masalalari. Monografiya. – Т.: VNESHINVESTPROM, 2021. – 182 б., Юлдашев Б.Т. Организационно-правовые основы учёта и внутреннего аудита внебюджетных средств в бюджетных организациях //Проблемы современной науки и образования. – 2020. – №. 6-2 (151). – С. 47-51.

разработать концептуальный подход, определяющий организационное и институциональное место службы внутреннего аудита на основе модели «Линия коммуникации и подотчётности»;

разработать модель четырёхмерной сегментации и оценки рисков для эффективного распределения ресурсов внутреннего аудита;

разработать систему индикаторов и методику рейтинговой оценки для измерения результативности внутреннего аудита;

подготовить научно обоснованные предложения и рекомендации по организации внутреннего аудита в Узбекистане на основе международных стандартов.

Объект исследования является деятельность внутреннего аудита в бюджетных организациях государственного сектора Узбекистана.

Предмет исследования является совокупность экономических отношений, возникающих в процессе разработки научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию порядка проведения внутренних аудиторских мероприятий в государственном секторе.

Методы исследования. В диссертации использованы такие методы, как группировка, сравнение, индукция и дедукция, анализ и синтез, экономико-статистический анализ, системный анализ, сравнение, монографическое изучение, экспертная оценка, математическое моделирование, графический и табличный анализ, а также экспериментальный подход.

Научная новизна исследования заключается в следующем:

взаимосвязи и подотчётные отношения внутренней аудиторской деятельности в структуре управления были усовершенствованы на основе системного подхода, предусматривающего функциональную сущность внутреннего аудита как стратегического консультанта в системе государственного управления;

в целях обеспечения эффективного распределения аудиторских ресурсов в государственном секторе обосновано предложение о приоритетном включении объектов с высоким уровнем риска в охват аудита посредством подхода, основанного на четырёхмерном индексе риска, что позволяет сегментировать объекты по степени приоритетности, оптимизировать распределение ресурсов и повысить эффективность внутреннего аудита;

обосновано предложение по обеспечению документированности, точности и последовательности аудиторской деятельности посредством семиступенчатой алгоритмической модели, гарантирующей системность, последовательность и функциональную полноту процесса проведения внутренних аудиторских мероприятий;

для обеспечения практической реализации аудиторских рекомендаций обосновано предложение по внедрению системного контрольного подхода, основанного на “карте исполнения” и таблице мониторинга, что позволяет наладить мониторинг выполнения аудиторских заключений в режиме “real time”.

Практические результаты исследования заключаются в следующем:

рекомендовано формировать отчёты внутреннего аудита в единой структуре с определением доказательств, рекомендаций, сроков и механизмов мониторинга;

рекомендовано создать систему регулярного отслеживания выполнения рекомендаций посредством «карты исполнения» и «мониторинговой таблицы»;

на основе системного анализа передовой международной практики выявлены институциональные несоответствия в системе внутреннего аудита Узбекистана и разработана регионально адаптивная модель их устранения;

путём алгоритмизации мероприятий внутреннего аудита предложена методическая модель поэтапного осуществления аудиторской деятельности;

разработана структурированная треугольная методика (документальный анализ, наблюдение и интервью) для повышения объективности аудиторских доказательств;

предложена «матрица соответствия» для выбора аудиторских методов в зависимости от правовых, финансовых и организационных особенностей объекта, что создаёт научную основу для выбора методики;

предложены KPI-индикаторы, основанные на показателях результируемости, потребностей пользователей и влияния на управление, обеспечивающие объективную оценку эффективности деятельности службы внутреннего аудита.

Достоверность результатов исследования определяется тем, что использованные в работе данные получены из официальных источников, в частности из официальных материалов Национального комитета статистики Республики Узбекистан и Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан, а также тем, что выработанные в исследовании выводы и предложения были внедрены в практику соответствующих министерств, ведомств и организаций.

Научная и практическая значимость результатов исследования. Научная значимость результатов исследования заключается в том, что изложенные в нём теоретические выводы и рекомендации позволяют научно обосновать теоретико-методологические основы совершенствования системы внутреннего аудита в государственном секторе, раскрыть институциональную сущность и основные функциональные направления внутреннего аудита, проанализировать международный опыт и системно рассмотреть адаптированные к национальной практике подходы, а также использовать полученные научные идеи и концепции при формировании внутреннего аудита как стратегического инструмента государственного финансового управления.

Практическая значимость результатов исследования определяется возможностью использования разработанных практических рекомендаций для эффективной организации служб внутреннего аудита в государственных учреждениях, внедрения системы риск-ориентированного планирования аудита, применения методов оценки эффективности аудита, а также повышения уровня точности, подотчётности и стратегической значимости внутренней аудиторской деятельности.

Внедрение результатов исследования. На основе разработанных научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию порядка проведения мероприятий внутреннего аудита в государственном секторе:

предложение по совершенствованию взаимосвязей и подотчётных отношений внутренней аудиторской деятельности в структуре управления на основе системного подхода, предусматривающего функциональную сущность внутреннего аудита как стратегического консультанта в системе государственного управления, внедрено в практику Счётной палатой Республики Узбекистан (справка Счётной палаты Республики Узбекистан № 05-09/01-11/3068 от 12 июня 2025 года). В результате внедрения данного предложения внутренний аудит был обеспечен функцией активного информационного источника при принятии управленческих решений, что привело к практическому укреплению его стратегической роли;

предложение по приоритетному включению в охват аудита объектов с высоким уровнем риска посредством подхода, основанного на четырёхмерном индексе риска, позволяющем сегментировать объекты по степени приоритетности, оптимизировать распределение ресурсов и повысить эффективность внутреннего аудита, внедрено в практику Счётной палатой Республики Узбекистан (справка № 05-09/01-11/3068 от 12 июня 2025 года). Реализация данного предложения обеспечила приоритетное включение объектов с высоким уровнем риска в охват аудита, оптимальное распределение ресурсов и повышение эффективности внутреннего аудита;

предложение по обеспечению документированности, точности и последовательности аудиторской деятельности посредством семиступенчатой алгоритмической модели, гарантирующей системность, последовательность и функциональную полноту процесса проведения внутренних аудиторских мероприятий, внедрено в практику Счётной палатой Республики Узбекистан (справка № 05-09/01-11/3068 от 12 июня 2025 года). В результате внедрения данного подхода повысились документированность, точность и последовательность внутреннего аудита, что способствовало улучшению качества рекомендаций и укреплению доверия к ним;

предложение по обеспечению практической реализации аудиторских рекомендаций путём внедрения системного контрольного подхода, основанного на «карте исполнения» и таблице мониторинга, что обеспечивает мониторинг исполнения аудиторских заключений в режиме “real time”, внедрено в практику Счётной палатой Республики Узбекистан (справка № 05-09/01-11/3068 от 12 июня 2025 года). Реализация данного предложения позволила организовать мониторинг исполнения аудиторских заключений в режиме реального времени, что привело к значительному повышению показателей выполнения рекомендаций и степени их влияния на управление.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования обсуждены на 5 научно-практических конференциях, в том числе на 2 республиканских и 3 международных, и получили положительные отзывы.

Публикации по теме исследования. По теме диссертации опубликовано 11 научных работ, из них 6 статей - в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов докторских диссертаций, включая 4 статьи в республиканских и 2 - в зарубежных журналах.

Структура и объём диссертации. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Объём диссертации составляет 152 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении диссертации обоснована актуальность темы исследования, раскрыты цель, задачи, объект и предмет исследования, показано соответствие работы приоритетным задачам развития науки и техники в Республике Узбекистан, а также приведены сведения о внедрении результатов исследования в практику, опубликованных научных работах, структуре и объёме диссертации.

В первой главе, озаглавленной “Теоретико-методологические основы организации внутреннего аудита в государственном секторе”, раскрыта сущность понятия внутреннего аудита в государственном секторе и обосновано его значение; исследованы методологические основы организации системы внутреннего аудита в государственных органах; показана взаимосвязь и гармонизация национальной и международной нормативных баз.

Внутренний аудит является важным институциональным механизмом, обеспечивающим финансовую дисциплину, эффективность и прозрачность в системе государственного управления. Он не сводится лишь к проверке финансовых документов или устранению выявленных ошибок, но включает аналитические, консультационные и профилактические функции, требующие комплексного подхода на всех этапах деятельности государственных организаций. Институциональная сущность внутреннего аудита проявляется именно через широкий спектр этих задач и его независимый статус.

Институциональный статус внутреннего аудита в государственном секторе отличает его от других форм контроля. Внутренний аудит представляет собой структурно обособленное подразделение государственного учреждения, непосредственно подчинённое руководству организации. Он оценивает внутреннюю финансовую деятельность организаций, процессы использования ресурсов, правовую соответствие, уровень достижения стратегических целей и систему рисков. Поэтому внутренний аудит должен формироваться на основе институционального подхода.

Роль внутреннего аудита в государственном управлении определяется несколькими ключевыми функциями: обеспечение финансовой дисциплины, рациональное использование финансовых ресурсов, предотвращение коррупционных рисков и служение информационным источником при принятии управленческих решений. Среди них наиболее значимыми являются контрольная, аналитическая и консультационная функции. Именно через выполнение этих задач система внутреннего аудита способствует повышению эффективности деятельности государственных организаций (см. рисунок 1).

Посредством контрольной функции внутренний аудит определяет целевое и законное использование бюджетных средств в государственных

организациях, достоверность информации, отражённой в отчётности, а также уровень функционирования системы внутреннего контроля. Аналитическая функция является одной из наиболее сильных сторон внутреннего аудита. Аудиторы глубоко изучают экономические, финансовые и организационные процессы деятельности учреждения, выявляют внутренние факторы, внешние угрозы и риски.

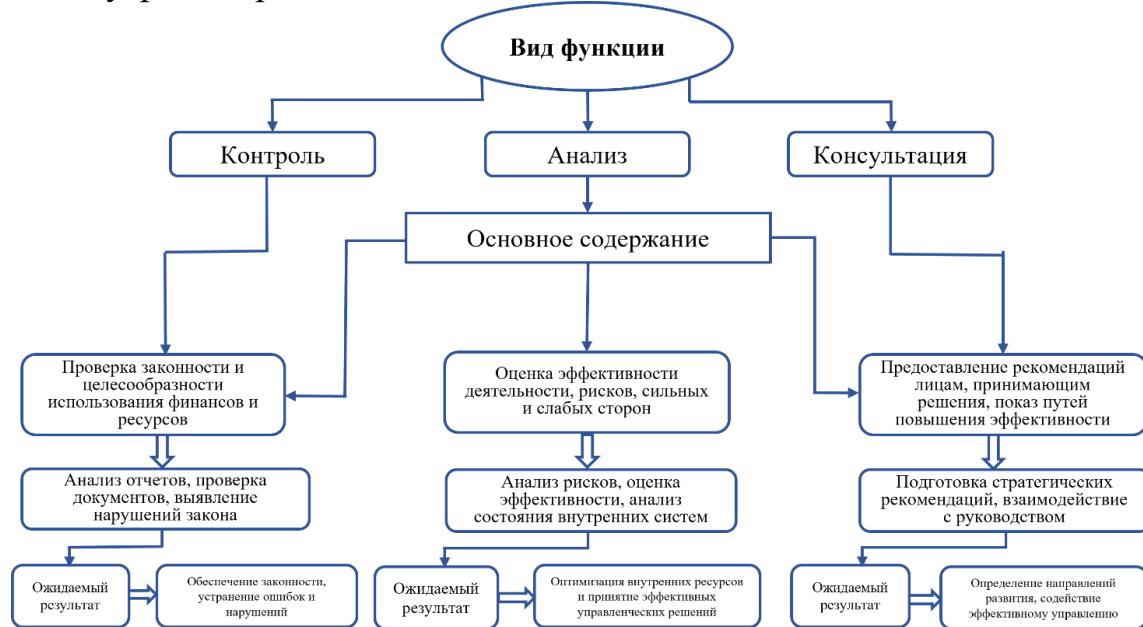


Рис. 1 – Основные функции внутреннего аудита⁵

Консультационная функция представляет собой один из наиболее современных и активно развивающихся аспектов внутреннего аудита. Посредством данной функции аудиторы предоставляют руководству предложения, направленные на повышение эффективности организационной, финансовой и стратегической деятельности.

Только при последовательном и комплексном применении этих функций внутренний аудит превращается в важный инструмент управления, обеспечивающий эффективность, надёжность и прозрачность государственного сектора.

В рамках методологии “линий связи” определяется, с кем аудитор взаимодействует в процессе своей деятельности, а “линия подотчётности” показывает, перед кем он несёт отчётность. В деятельности аудиторов применяется принцип “двойной взаимосвязанности”: по вертикали - стратегическая координация с руководством; по горизонтали - обмен информацией с внутренними подразделениями. Отчёты представляются только руководству организации или аудиторскому комитету (см. таблицу 1).

“Линия подотчётности” определяет порядок представления официальных отчётов руководству организации, а в случаях, установленных законодательством, - и вышестоящим контрольным органам на основе результатов внутреннего аудита. В России данный порядок регулируется Бюджетным кодексом и законами “О государственном финансовом контроле”.

⁵ Разработано автором

Основная цель данной методологии заключается в институциональном закреплении организационных связей во внутреннем аудите, укреплении их правового статуса и формировании согласованных с системой управления информационных потоков. Международный институт внутренних аудиторов в своих стандартах определяет порядок подотчётности непосредственно руководству и аудиторскому комитету как основной принцип обеспечения независимости внутреннего аудита. Применение этих принципов в национальной практике требует функционального разграничения «линий коммуникации» и «линий подотчётности».

Таблица 1
Функциональная структура внутреннего аудитора на основе
методологии “Линия связи и подотчетности”⁶

Организационный уровень	Субъекты коммуникации	Форма взаимодействия	Направление подотчетности	Функциональный результат
Стратегический уровень	Руководство организации, аудиторский комитет	Стратегические планы аудита, риск-ориентированный подход	Руководство организации, высший аудиторский орган	Определение приоритетных направлений, влияние на планирование
Операционный уровень	Управленческие подразделения (финансы, кадры, бухгалтерия, юристы и др.)	Запрос информации, анализ процессов, оценка внутреннего контроля	Руководитель аудита, аудиторская группа	Объективная проверка, реальный анализ, достоверное заключение
Информационно-отчетный уровень	Руководство службы аудита	Подготовка отчетов, разработка рекомендаций	Руководство организации, соответствующие контрольные органы	Документы, служащие основой для принятия решений
Мониторингово-контрольный уровень	Исполнители рекомендаций аудита	Наблюдение, проверка и оценка исполнения рекомендаций	Служба аудита и руководство	Исполнение рекомендаций, завершение цикла постоянного аудита
Институциональное соответствие	Органы, формирующие нормативно-правовую базу	Обновление процедур, критериев и полномочий аудита	Высший аудиторский институт, Министерство финансов	Обеспечение устойчивого нормативного функционирования внутреннего аудита

⁶ Разработано автором
40

Одной из основных проблем эффективной организации системы внутреннего аудита в государственном секторе является неверное определение приоритетов при планировании аудиторских мероприятий. Часто все подразделения или организации рассматриваются как одинаково важные, в результате чего аудиторские ресурсы распределяются разрозненно и частично направляются на области с низким уровнем риска, что снижает результативность аудита. Поэтому внедрение механизма сегментации на основе риск-индикаторов имеет особое значение при планировании аудита.

Под сегментацией понимается анализ и классификация организаций, подразделений или направлений деятельности по уровню риска. Такой подход позволяет направить ресурсы в наиболее рискованные области и определить приоритетные направления аудита. Международный институт внутренних аудиторов называет данный подход “риск-ориентированным планированием аудита” и рекомендует его обязательное применение во всех видах внутреннего аудита.

Таблица 2
Модель четырехмерной сегментации рисков⁷

Измерение риска	Описание	Основные индикаторы	Критерии оценки (0–3)	Влияние на внутренний аудит
Правовой риск	Нарушения законодательства, нормативные противоречия, нерегулируемая деятельность	Количество нарушений, судебные споры, нерегулируемые направления	0 – без нарушений; 1 – незначительное несоответствие; 2 – повторные ошибки; 3 – серьезное нарушение	Углубление проверки, анализ правового соответствия
Финансовый риск	Возможность неправильного расходования бюджетных средств, несоответствия в финансовой отчетности	Объем средств, качество отчетности, задолженности, исполнение бюджета	0 – соответствует; 1 – незначительная ошибка; 2 – существенный недостаток; 3 – крупное финансовое несоответствие	Финансовый аудит потоков, глубокий анализ исполнения бюджета
Ресурсный риск	Качество и стабильность кадров, уровень технических ресурсов, слабость инфраструктуры	Текучесть кадров, техническое обеспечение, квалификация персонала	0 – стабильно; 1 – небольшие сбои; 2 – слабое обеспечение; 3 – критическая деградация	Техническо-процессный аудит, анализ управления ресурсами и компетенциями
Организационный риск	Структура организации, устойчивость внутреннего контроля и управления	Наличие регламентов, частота смены руководства, распределение полномочий	0 – стабильность; 1 – мелкие несоответствия; 2 – сложность; 3 – структурная нестабильность	Оценка системы управления, аудит регламентов и полномочий

⁷ Разработано автором

Риск-ориентированный подход обеспечивает возможность более точной оценки различных направлений деятельности. В рамках предлагаемой модели риски, влияющие на деятельность организации, оцениваются по нескольким измерениям. Рекомендуемая четырёхмерная модель оценки рисков включает следующие направления:

1. Правовой риск-неблюдение законодательства, отсутствие или устаревание нормативно-правовых актов.
2. Финансовый риск-объём бюджетных средств, вероятность их нецелевого использования, финансовая недисциплинированность.
3. Ресурсный риск-качество человеческих ресурсов, уровень технической инфраструктуры, недостаточность материально-технического обеспечения.
4. Организационный риск-стабильность управленческой структуры, частота смены руководства, наличие механизмов внутреннего контроля.

Каждое измерение оценивается по соответствующим индикаторам. Аудиторскому объекту присваиваются баллы по каждой из четырёх категорий (0-риск отсутствует, 1-низкий риск, 2-средний риск, 3-высокий риск). Суммарное количество баллов определяет общий уровень риска объекта и его место в сегментации.

Такой подход позволяет значительно повысить эффективность внутреннего аудита, обеспечить точность планирования и обоснованность приоритизации аудиторских планов. Применение сегментации рисков и четырёхмерной модели способствует оптимизации распределения аудиторских ресурсов, повышению результативности проверок и интеграции принципов риск-ориентированного управления в процесс принятия решений в государственном секторе.

С помощью данной модели аудиторская служба анализирует все объекты по объективным критериям и включает их в план аудита в зависимости от уровня приоритетности, что создаёт условия для научно и системно обоснованного планирования аудиторской деятельности (см. таблицу 2).

Министерством юстиции Республики Узбекистан 24 октября 2022 года были зарегистрированы Национальные стандарты внутреннего аудита, в которых разработан единый подход к организации деятельности внутреннего аудита. Согласно этим стандартам, во всех министерствах и ведомствах определены структура служб внутреннего аудита, их финансовая и организационная независимость, порядок назначения руководителя, а также критерии оценки деятельности. Тем самым внутренняя аудиторская деятельность в государственном секторе институционализируется и превращается в основной инструмент, обеспечивающий практическую эффективность.

Гармонизация национальной модели внутреннего аудита с международными стандартами требует не только технической адаптации, но и методологического, институционального и концептуального соответствия. Несмотря на то, что данные национальные стандарты

сформировали правовую основу аудиторской деятельности в условиях Узбекистана, сохраняется актуальная необходимость их системного сопоставления и синхронизации с международными стандартами, такими как INTOSAI и ПА. Обеспечение такой согласованности позволит осуществлять аудиторскую деятельность не только в рамках национальных требований, но и с учётом международных систем оценки.

Различия между международными и национальными стандартами проявляются в следующих направлениях: единообразие терминологии и понятийного аппарата; определение основных функций аудита; разграничение линий независимости и подотчётности; механизмы рискоориентированного планирования; критерии документирования; порядок оценки результатов аудита; качество взаимодействия с пользователями информации.

Во всех этих направлениях международная практика отличается большей систематизированностью, что требует поэтапной методической интеграции при переносе её в национальную систему.

Учитывая данную необходимость, предлагается семистадийный алгоритм гармонизации, направленный на синхронизацию национальных стандартов с международными. Реализация данного алгоритма позволит привести национальные нормативные документы в соответствие с международными требованиями, а также повысить качество и надёжность аудиторской деятельности (см. Рисунок 2).

Предлагаемый алгоритм внедряет в систему аудита принципы управления, соответствующие рыночным механизмам, цифровизацию, рискоориентированность, гибкость и интеграцию. Особенно на этапах функционального соответствия и правовой интеграции национальная модель, сформированная на основе Национальных стандартов внутреннего аудита, развивается параллельно с международными нормативными комплексами, такими как ISSAI, IPPF, COSO и ISO 19011.

Систематизация процесса внутреннего аудита является одним из ключевых факторов обеспечения эффективного управления в государственном секторе. Во многих государственных организациях деятельность внутреннего аудита до сих пор не ведётся по строго установленному алгоритму, что приводит к формальному выполнению аудиторских процедур, поверхностному характеру аудиторских заключений и невыполнению рекомендаций.

Процесс внутреннего аудита - это не просто проверка, а стратегический инструмент контроля, направленный на анализ данных, оценку рисков и выработку управленческих решений. Его систематизация позволяет выработать единый стандарт подхода к каждому объекту аудита, устранить субъективизм и повысить качество аудиторских процедур.

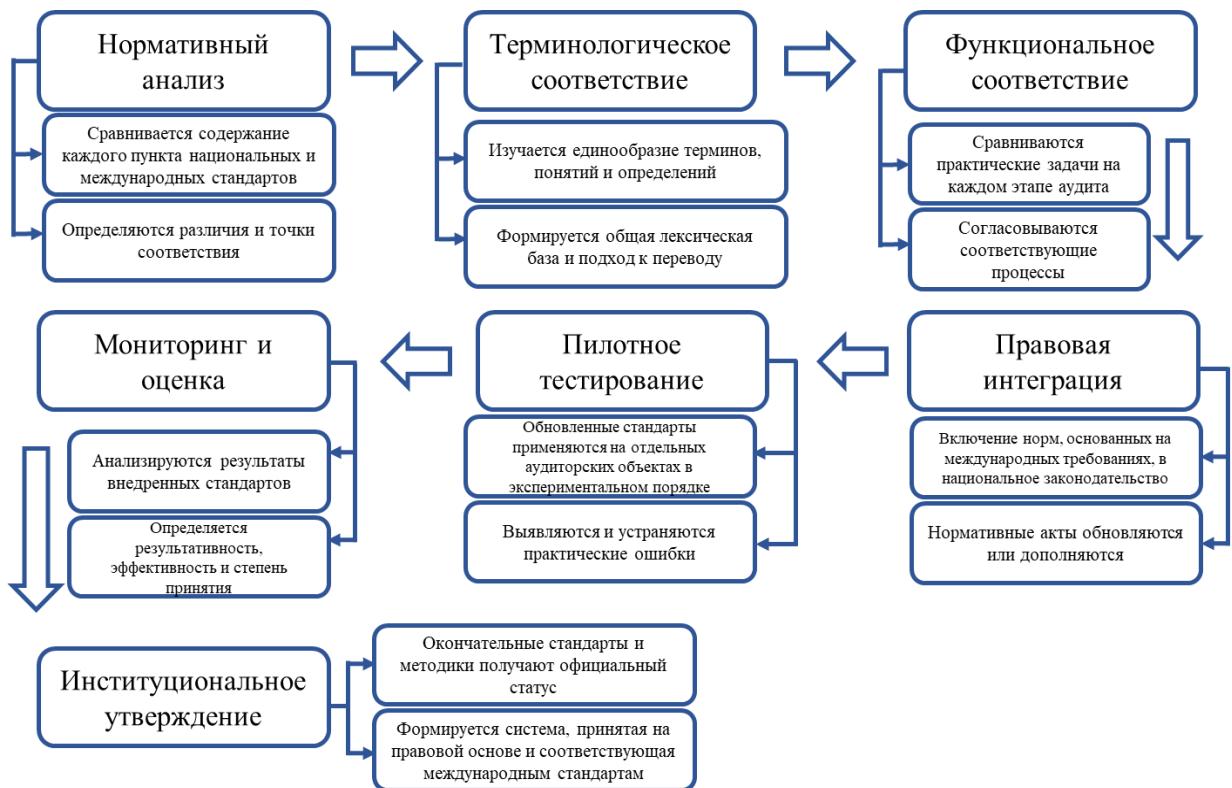


Рис. 2 – Семиступенчатый алгоритм согласования национальных стандартов внутреннего аудита с международными стандартами.⁸

Каждый этап внутреннего аудита имеет свою функциональную нагрузку, образуя взаимосвязанную систему. Высокое качество аудита зависит от строгого соблюдения задач на каждом этапе и последовательности их выполнения. Особенно это актуально для государственного сектора - например, практика проведённых аудитов в Небюджетном Пенсионном фонде при Министерстве экономики и финансов Республики Узбекистан показывает, что на каждом этапе необходимы чёткая методика и точность.

Первый этап - планирование. На этом этапе определяются объекты аудита, оценивается уровень рисков и устанавливается порядок приоритетов. Так, в 2024 году в Пенсионном фонде были выявлены 11 случаев избыточных выплат и 7 проблемных территорий с низко обеспеченными группами, которые были определены как приоритетные объекты аудита. В процессе планирования применялась “динамическая матрица планирования”, что позволило эффективно распределить ресурсы аудита.

Второй этап - анализ. На основе имеющихся данных, документов и результатов предыдущих аудитов проводится предварительная оценка рисков и выделяются проблемные зоны. На этом этапе используется “коэффициент повторяющихся недостатков”, позволяющий выявить системные ошибки. Например, в годовом отчёте Пенсионного фонда за 2023 год выявлено, что в Наманганской и Бухарской областях в течение двух лет подряд уровень исполнения одних и тех же рекомендаций оставался низким, в связи с чем эти объекты были отнесены к зонам высокого риска.

⁸ Разработано автором

Третий этап-сбор данных. На этом этапе собираются доказательства: финансовые отчёты, первичные документы, проводится интервьюирование и сверка расчётов. Так, в ходе девятимесячного аудита 2024 года в Ферганском районе для выявления избыточных пенсионных выплат были изучены 38 платёжных документов, 12 личных дел и проведено 5 интервью с ответственными лицами.

Четвёртый этап - формирование заключения. Здесь все собранные данные анализируются, и определяется соответствие или несоответствие деятельности объекта установленным требованиям. Аудиторское заключение составляется по принципу «причина - следствие - предлагаемое решение», что обеспечивает прозрачность и структурированность отчётности.

Планирование деятельности служб внутреннего аудита осложняется ограниченностью ресурсов - кадровых, временных и финансовых. Поэтому выбор объектов аудита требует рационального подхода, основанного на принципе “риск-ориентированности” как основном методологическом критерии.

При составлении годового плана аудита необходимо строго придерживаться следующих принципов:

риск-ориентированность-анализ финансовых, правовых и управлеченческих рисков деятельности объектов;

приоритетность-первоочерёдное планирование наиболее значимых направлений контроля;

периодичность-определение очередности объектов с учётом сроков предыдущих аудитов;

мониторинг исполнения-учёт уровня реализации рекомендаций прошлых лет;

гибкость-обновление плана с учётом изменений, возникающих в течение года.

Отдельное значение в годовом планировании имеет оценка уровня исполнения рекомендаций по результатам предыдущих аудитов. Одним из ключевых этапов внутреннего аудита является формирование программы аудита.

Организации государственного сектора несут широкую ответственность, и каждая сфера их деятельности связана с определённым уровнем риска. Это требует тщательной подготовки программы аудита, то есть предварительной оценки деятельности объекта в контексте потенциальных рисков.

Эффективность программы аудита напрямую зависит от того, насколько рационально направлены ресурсы аудита. Если распределение основано на анализе рисков, усилия аудиторов концентрируются на выявлении и глубоком анализе наиболее значимых проблем. В противном случае внимание может быть уделено низкорисковым областям, что приведёт к неэффективному использованию ресурсов.

В процессе формирования программы внутреннего аудита применяется четырёхмерная модель индекса риска, позволяющая системно анализировать

различные виды рисков в деятельности объекта. В данной модели риск-факторы группируются по четырём направлениям - правовому, финансовому, ресурсному и организационному. На её основе разрабатывается индивидуальная программа аудита для каждого объекта, что повышает точность и целенаправленность аудиторских проверок.

Таблица 3
Структура и критерии четырехмерного индекса риска⁹

Измерение риска	Субиндикаторы	Описание	Оценка (1–5)
Правовой риск	1. Количество нарушений	Выявленные официальные нарушения за последние 2 года	0–1: 1 балл; >5: 5 баллов
	2. Обеспеченность нормативными актами	Наличие внутренних положений и регламентов	Полное – 1; Отсутствует – 5
	3. Результаты государственного надзора	Правовые проблемы, выявленные контрольными органами	Нет – 1; Серьезные – 5
Финансовый риск	1. Объем бюджета	Годовой финансовый объем проверяемого объекта	<10 млрд – 1; >100 млрд – 5
	2. Сумма переплат	Обнаруженные финансовые ошибки	<100 млн – 1; >5 млрд – 5
	3. Процент исполнения рекомендаций	Степень выполнения прежних рекомендаций	80–100 % – 1; <20 % – 5
Ресурсный риск	1. Нехватка персонала	Доля вакантных мест в штатном расписании	0–10 % – 1; >30 % – 5
	2. Уровень технического обеспечения	Наличие компьютеров, серверов, программных средств	Достаточно – 1; Отсутствует – 5
	3. Квалификация и сертификаты	Профессиональная подготовка аудиторов и бухгалтеров	100 % сертификатов – 1; <50 % – 5
Организационный риск	1. Изменчивость руководства	Случаи смены руководителя за 2 года	Нет – 1; >2 раз – 5
	2. Наличие системы внутреннего контроля	Независимое подразделение внутреннего контроля	Полностью – 1; Нет – 5
	3. Ясность организационной структуры	Четкость распределения должностей и полномочий	Четкая – 1; Запутанная – 5

Главное преимущество модели состоит в том, что для каждой измеряемой области разработана система специальных субиндикаторов, позволяющих перевести риски в цифровую форму оценки. Оценка проводится по пятибалльной шкале: 1 - низкий риск, 5 - высокий риск. Для каждой категории выбирается не менее трёх и не более пяти субиндикаторов, что делает модель гибкой и адаптируемой к различным аудиторским ситуациям (см. таблицу 3).

Рекомендации, вырабатываемые по итогам внутреннего аудита, играют важную роль в совершенствовании финансовой, организационной и правовой деятельности организации. Однако практика большинства государственных структур показывает, что данные рекомендации не всегда выполняются

⁹ Разработано автором

последовательно и зачастую остаются без должного внимания. Особенно часто из-за отсутствия эффективных механизмов постоянного мониторинга исполнения рекомендаций или их формального характера, рекомендации фиксируются как “выполненные” только документально, без реальных изменений в деятельности.

В таких ситуациях простое дихотомическое определение “выполнено/не выполнено” недостаточно для объективной оценки. Поэтому в практике внутреннего аудита мониторинг исполнения рекомендаций должен быть организован системно, поэтапно и на основе индикаторов результативности. Такой подход позволяет оценить не только факт выполнения, но и реальные действия, процесс реализации и конечное влияние рекомендаций.

С этой точки зрения трёхэтапная модель контроля, основанная на индикаторах - “Action–Progress–Impact” (API), признаётся актуальным методологическим решением для мониторинга исполнения рекомендаций.

Одним из важнейших этапов внутреннего аудита является именно оценка фактического выполнения рекомендаций. На практике часто бывает так, что после принятия рекомендаций их реализация ограничивается фиксацией в протоколах, при этом, по сути, они не выполняются или реализуются частично. Поэтому требуется системный и многоступенчатый подход к оценке выполнения аудиторских рекомендаций. Одним из таких инструментов является модель Action–Progress–Impact (API), которая позволяет оценивать реализацию рекомендаций на основе трёх последовательных индикаторов: действие (Action), процесс (Progress) и влияние (Impact).

Первый компонент модели API: Action - отражает факт начала реальных действий по выполнению рекомендации. Он показывает, разработан ли план мероприятий по её реализации, утверждён ли он и направлен ли к исполнению.

Второй компонент: Progress - измеряет, как осуществляется реализация рекомендации на практике и какие промежуточные результаты достигнуты.

Третий компонент: Impact - оценивает конечное воздействие рекомендации и степень позитивных изменений, внесённых в деятельность объекта аудита.

Для практической оценки используется следующая формула расчёта сводного показателя API:

$$\text{API} = (A \times 0.3) + (P \times 0.4) + (I \times 0.3) \quad (1)$$

где:

A (Action) - факт официального принятия рекомендации (0 или 1);

P (Progress) - уровень прогресса в выполнении рекомендации (от 0 до 1);

I (Impact) - реальное влияние рекомендации на деятельность организации (от 0 до 1) (рисунок 3).

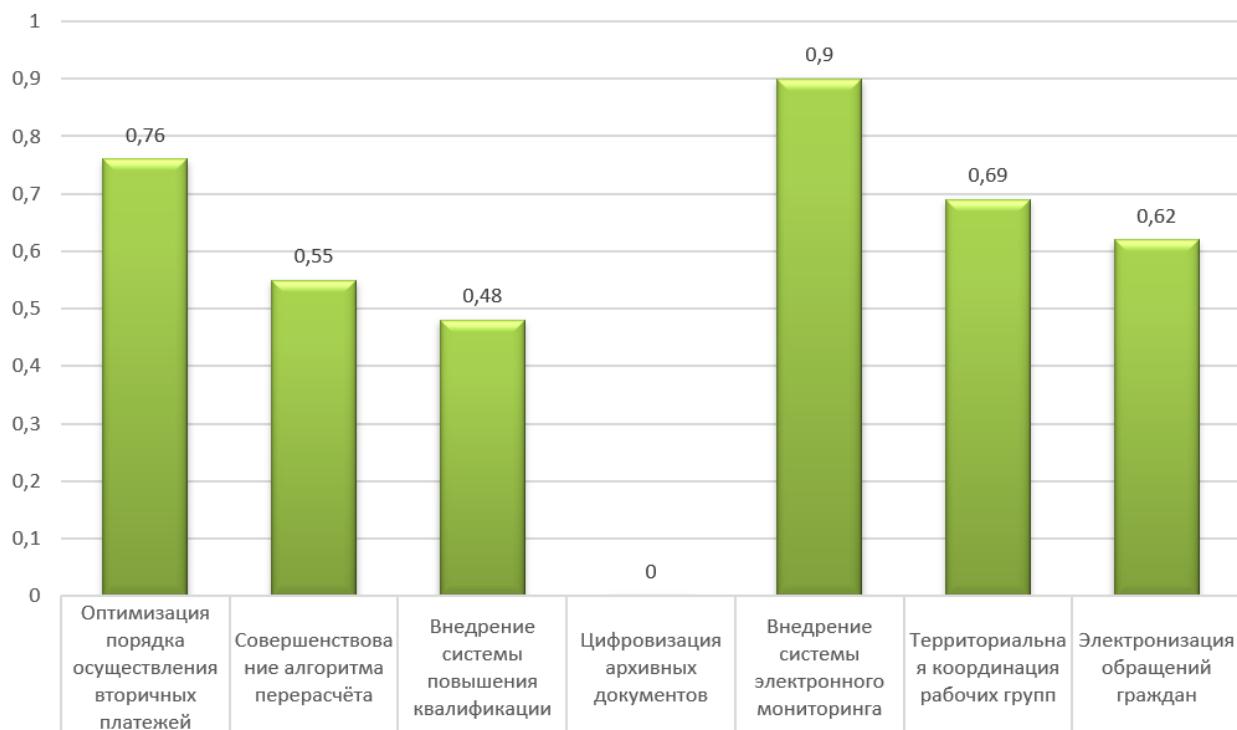


Рис. 3 – Показатели API в соответствии с рекомендациями¹⁰

Одним из ключевых инструментов, обеспечивающих эффективность внутреннего аудита, является корректное и прозрачное представление результатов проверки в форме отчёта. Отчёт – это конечный продукт аудиторского процесса, в котором должны быть чётко отражены объект проверки, выявленные проблемы, основные факты, рекомендации и линии ответственности за их выполнение. Именно прозрачность отчётов делает их надёжным источником информации для органов управления и профессиональным критерием качества работы аудиторских служб.

Практика показывает, что уровень прозрачности внутренних аудиторских отчётов пока остаётся недостаточным. В частности, по результатам 27 внутренних аудитов, проведённых в районных отделениях Пенсионного фонда в 2023–2024 годах, в 15 отчётах факты были изложены неясно, не указаны источники доказательств или рекомендации сформулированы в обобщённой форме. Например, в полугодовом отчёте Якасарайского района за 2024 год указано, что «выявлены избыточные выплаты», однако не приведено количество таких случаев, их участники и документально подтверждённые источники. Подобные недостатки, с одной стороны, затрудняют реализацию рекомендаций на практике, а с другой – отрицательно влияют на профессиональный имидж аудиторской службы.

Для устранения этих проблем при подготовке внутренних аудиторских отчётов необходимо применять единый формат, подтверждать факты документальными доказательствами и формулировать рекомендации с указанием конкретных сроков, ответственных лиц и ожидаемых результатов.

¹⁰ Разработано автором

В этом случае внутренние аудиторские отчёты превращаются не просто в формальные документы, а в аналитический и управлеченческий инструмент.

Пример. В Яксарайском районе по рекомендации «Оптимизация порядка вторичных пенсионных выплат» были зафиксированы следующие показатели: рекомендация официально утверждена ($A = 1$); уровень выполнения - 70% ($P = 0.7$); воздействие на деятельность организации - 0.6 ($I = 0.6$), так как в результате реализации рекомендации устраниены избыточные выплаты на сумму 438 млн сумов. Итоговый показатель API рассчитан по формуле:

$$API = (1 \times 0.3) + (0.7 \times 0.4) + (0.6 \times 0.3) = 0.76$$

Это высокий показатель, свидетельствующий не только о принятии рекомендации, но и о её практическом выполнении и реальной пользе для организации.

В другом случае, в Учтепинском районе по рекомендации «Совершенствование алгоритма перерасчёта» наблюдались следующие значения: $A = 1$ (рекомендация утверждена), $P = 0.4$ (процесс реализации начал, но не завершён), $I = 0.3$ (значимого эффекта пока не зафиксировано). $API = 0.3 + 0.16 + 0.09 = 0.55$ показателя, что означает, что рекомендация ещё не дала полностью положительного результата.

Оценка уровней по значению API проводится следующим образом: 0.80–1.00 - очень высокий уровень выполнения; 0.60–0.79 - высокий уровень; 0.40–0.59 - средний уровень; 0.01–0.39 - низкий уровень; 0.00 - не выполнено (см. таблицу 4).

Для обеспечения прозрачности внутренних аудиторских отчётов необходимы не только стандарты, регулирующие их форму и содержание, но и практические подходы, подтверждающие выявленные факты документальными доказательствами.

Таблица 4
Оценка рекомендаций внутреннего аудита по модели Action–Progress–Impact (API)¹¹

Краткое содержание рекомендации	Action (A)	Progress (P)	Impact (I)	Показатель API	Уровень оценки
Оптимизация порядка вторичных выплат	1	0.7	0.6	0.76	Высокий
Совершенствование алгоритма перерасчёта	1	0.4	0.3	0.55	Средний
Внедрение системы повышения квалификации	1	0.3	0.2	0.48	Средний
Цифровизация архивных документов	0	0.0	0.0	0.00	Не выполнено
Внедрение системы электронного мониторинга	1	0.9	0.8	0.90	Очень высокий
Территориальная координация рабочих групп	1	0.6	0.5	0.69	Высокий
Электронизация обращений граждан	1	0.5	0.4	0.62	Высокий

(По объектам исследования)

¹¹ Разработано автором

Прежде всего, в процессе сбора аудиторских доказательств был укреплён принцип документальной обоснованности, благодаря чему в отчётах внутреннего аудита стали чётко указываться цифры, даты и источники. Например, в аудите IV квартала в Шайхантахурском районе 56 случаев назначения пенсий были отражены с указанием номеров документов, что позволило руководству рассмотреть отчёт и принять решение в течение пяти дней.

Вторым усовершенствованным механизмом стало внедрение электронного документооборота и системы доказательств, основанной на цифровом реестре. Так, в Учтепинском районе посредством системы “Автоматизированная база аудиторских доказательств” каждая выявленная ошибка фиксировалась в электронном виде, что позволило сократить время подготовки отчётов на 28%.

Третьим направлением является подготовка отчётов по стандартизированной структуре, где в отдельном разделе чётко указываются заключения, рекомендации и сроки их выполнения. Это значительно повысило эффективность восприятия результатов аудита и оперативность принятия управленческих решений.

Практические анализы показали, что во многих случаях, хотя рекомендации формально включаются в официальные документы, реальных изменений в деятельности организаций не происходит. Так, из 86 рекомендаций, выданных в ходе 21 аудита Пенсионного фонда в 2023–2024 годах, 53 были внесены в план мероприятий, но только 19 привели к конкретным социальным или финансовым результатам. Остальные считались выполненными лишь на бумаге, но их влияние не отразилось в статистических или качественных показателях.

Оценка эффективности рекомендаций отвечает следующим основным требованиям: во-первых, деятельность аудиторской службы оценивается на основе объективных показателей; во-вторых, у руководства, принимающего решения по результатам рекомендаций, формируется полное представление; в-третьих, при разработке будущих предложений аудиторами определяются эффективные и полезные подходы.

При проведении данной оценки в качестве основы принимаются такие критерии, как уровень исполнения, соблюдение сроков, результативность и воспроизводимость. Уровень исполнения отражает, насколько рекомендация реализована на практике, то есть охват мер, определённых на основе аудита. Соблюдение сроков оценивает выполнение рекомендации в установленные временные рамки и рассматривает задержки как фактор, отрицательно влияющий на эффективность. Критерий результативности измеряет, приносит ли рекомендация конкретную пользу в виде финансово-экономического эффекта, упрощения управления или социального воздействия. Воспроизводимость (репликация) показывает возможность успешного применения рекомендации в других регионах. Эти критерии помогают определить не только формальное исполнение рекомендации, но и её реальную социально-экономическую ценность.

В оценке эффективности рекомендаций важно применять системный и цифровой подход, позволяющий определить, насколько они влияют на управленческие решения. Превращение аудиторских заключений в реальные результаты во многом зависит от качества формулировки рекомендаций, чёткости механизмов их исполнения и измеримости конечной пользы.

Таблица 5
Оценка эффективности рекомендаций по модели “Предложение – Исполнение – Результат”¹²

(на примере 2024 года)

Код рекомендации	Содержание рекомендации	Качество предложения (П)	Уровень исполнения (И)	Результативность (Р)	Формула расчёта	Показатель ПИР
T1	Определение дубликатов пенсионных выплат через электронный реестр	1.0	0.9	0.9	$(1.0 \times 0.3) + (0.9 \times 0.3) + (0.9 \times 0.4) = 0.93$	0.93
T2	Сканирование документов, подтверждающих трудовой стаж гражданина	0.8	0.6	0.4	$(0.8 \times 0.3) + (0.6 \times 0.3) + (0.4 \times 0.4) = 0.58$	0.58
T3	Усиление первичных проверок по контрольным заявлениям	0.7	0.5	0.2	$(0.7 \times 0.3) + (0.5 \times 0.3) + (0.2 \times 0.4) = 0.44$	0.44

В этой связи предлагается модель “Предложение - Исполнение - Результат”, выступающая в качестве прикладной системы оценки эффективности рекомендаций в рамках внутреннего аудита. Модель состоит из трёх ключевых компонентов, каждый из которых имеет свой весовой коэффициент: Качество предложения (П) - 0,3, Степень исполнения (И) - 0,3, Результативность (Р) - 0,4.

Результаты расчётов показывают, что рекомендация Т1 обладает наивысшей эффективностью - её оценка составила 0,93, что свидетельствует о значительных положительных изменениях в управлении, достигнутых благодаря её реализации. На основе данной рекомендации было предотвращено избыточное начисление пенсионных выплат на сумму 438 миллионов сумов, что принесло не только финансовую выгоду, но и привело к системным реформам. Рекомендация Т2, хотя и усовершенствовала порядок сканирования данных, была оценена как имеющая средний уровень эффективности из-за недостаточно высокого конечного воздействия. Рекомендация Т3 является одной из часто повторяющихся в документах; несмотря на её выполнение, она не принесла конкретных результатов и поэтому была признана малоэффективной (см.таблицу 5).

¹² Разработано автором

Качество внутреннего аудиторского отчёта можно оценивать по нескольким измеряемым критериям, каждый из которых повышает или снижает ценность документа.

Первый показатель - точность. Каждое выявленное нарушение, заключение и рекомендация должны быть подтверждены доказательствами. Например, отчёт за I квартал 2024 года по Шайхантахурскому району отличался высокой точностью: в нём по каждому случаю избыточных пенсионных выплат были указаны номера документов, суммы и ответственные лица, что позволило руководству оперативно принять решения.

Второй показатель - структурная последовательность. Все разделы отчёта должны быть выстроены в логической цепочке: цель, метод, результаты, выводы и рекомендации. При отсутствии этой последовательности (например, в отчёте Учтепинского района за IV квартал 2023 года) рекомендации были приведены до описания фактических оснований, что снижало понятность и аналитическую ценность отчёта.

Третий показатель - языковая и стилевая точность. Язык отчёта должен быть официальным, объективным и нейтральным. Использование субъективных выражений, таких как “система работает плохо”, снижает доверие к отчёту и противоречит принципам профессиональной объективности.

Четвёртый показатель - измеряемость рекомендаций. Рекомендация не должна быть общей формулировкой - она должна содержать конкретные сроки, результаты и ответственных лиц. Например: “*Внедрить электронный механизм контроля за назначением пенсий, разработать соответствующий приказ в течение 15 дней и реализовать его на практике в течение 3 месяцев*” - такая формулировка обеспечивает измеряемость и контроль исполнения.

Пятый показатель - визуальная наглядность. Отчёты, содержащие таблицы, диаграммы и графики, воспринимаются значительно легче и повышают аналитическую ценность документа. В практике этот подход применяется редко. Так, в Чиланзарском районе сравнительный анализ избыточных выплат был представлен в виде графиков, что ускорило понимание проблемы руководством.

Интегрированная система KPI является эффективным инструментом при оценке реальной результативности внутренних аудиторских рекомендаций, поскольку она позволяет оценивать не только формальное принятие рекомендаций, но и степень их исполнения и фактическое воздействие. Данная система в первом полугодии 2024 года была апробирована в районных отделениях Пенсионного фонда Шайхантахурского, Учтепинского и Яккасарайского районов. В разрезе каждого района были отобраны ключевые аудиторские рекомендации и рассчитаны соответствующие показатели KPI. Такая оценка дала возможность не только определить приоритетность рекомендаций, но и измерить их влияние на систему управления.

По результатам проведённого мониторинга в каждом районе были определены средние значения оценки KPI по рекомендациям, количество рекомендаций с высокой и низкой эффективностью, на основе чего были разработаны соответствующие управленческие решения (таблица 6).

Таблица 6
KPI-анализ внутренних аудиторских рекомендаций
в 2024 году (в разрезе регионов)¹³

Регион	Количество рассмотренных рекомендаций	Среднее значение KPI	KPI $\geq 0,80$ (высокая эффективность)	KPI $< 0,50$ (низкая эффективность)	Номер наиболее эффективной рекомендации
Шайхантахур	6	0.68	2	1	T1
Учтепа	7	0.74	3	0	T4
Яккасарай	5	0.59	1	2	T2

Из проведённого анализа видно, что наивысших результатов достиг Учтепинский район, где исполнение рекомендаций было организовано не только качественно, но и обеспечило положительные практические результаты. В частности, рекомендация Т4 (анализ по выявлению двойных выплат) продемонстрировала высокий уровень эффективности, получив KPI = 0,82. В Шайхантахурском районе среднее значение KPI составило 0,68, при этом рекомендация Т1, связанная с внедрением электронного реестра, позволила предотвратить избыточные выплаты на 22%, вследствие чего она была признана наиболее эффективной.

С другой стороны, в Яккасарайском районе зафиксирован более низкий показатель KPI (0,59), что обусловлено дефицитом ресурсов, задержками в исполнении рекомендаций и слабой работой механизмов мониторинга. В особенности по рекомендациям Т5 и Т7 отмечены показатели KPI < 0,5, что указывает на необходимость их повторного пересмотра и совершенствования.

Для повышения результативности отчётов внутреннего аудита необходимо сосредоточиться не столько на их формальной полноте, сколько на усилении их функционального и стратегического значения. Чтобы превратить отчёты в реальный инструмент управления, прежде всего следует усовершенствовать их структуру и содержание. В таком подходе для каждого аудиторского вывода должны быть указаны конкретная рекомендация, механизм исполнения, ожидаемый результат и критерии оценки. Именно такой подход превращает отчёт не в формальный документ, а в инструмент, влияющий на управление.

На практике для повышения эффективности могут быть широко внедрены следующие механизмы.

¹³ Разработано автором

Во-первых, внедрение “Карты исполнения” (Action Card) - это документ в форме таблицы, где по каждой рекомендации указываются ответственный исполнитель, срок выполнения и результат реализации.

Во-вторых, “Таблица мониторинга рекомендаций” - это инструмент контроля, в котором фиксируется состояние выполнения рекомендаций поэтапно и в процентном выражении, что позволяет аудиторам и руководству постоянно отслеживать реальный ход исполнения.

В-третьих, “Система индикаторов оценки” определяет, по каким показателям измеряется результативное воздействие каждой рекомендации.

Кроме того, необходимо внедрить “Рейтинг аудиторских рекомендаций”. В этой системе все рекомендации делятся на категории: “эффективные”, “требующие доработки” и “повторяющиеся или общие”. Такой подход позволяет аудиторам анализировать собственную деятельность при разработке действенных рекомендаций, а руководству - определять, на какие рекомендации следует обратить приоритетное внимание.

В Яккасарайском районе в 2024 году была применена именно такая система по пяти рекомендациям. Для каждой рекомендации была подготовлена Action Card, мониторинг исполнения велся в цифровой таблице, а результаты регулярно доводились до сведения руководства. В результате в течение трёх месяцев избыточные пенсионные выплаты сократились на 17%, а на основе предложений аудиторского отдела был разработан новый оборот технической документации. Это свидетельствует о том, что аудиторские рекомендации действительно превратились в реальный инструмент управления.

Повышение результативности аудиторских отчётов напрямую зависит от внедрения практических подходов, обеспечивающих достижение реальных социальных и финансовых изменений на их основе. Формирование рекомендаций в чёткой, измеримой и отслеживаемой форме позволяет внутреннему аудиту функционировать как неотъемлемая часть управленческих реформ.

В настоящее время в Узбекистане стандарты отчётности внутреннего аудита в основном формируются на основе национального подхода, и в отдельных случаях наблюдаются отклонения от международных критериев. Например, в национальных стандартах внутреннего аудита имеются положения, касающиеся содержания отчёта, однако в них недостаточно раскрыты анализ причинно-следственных связей и критерии оценки социально-экономической значимости рекомендаций. В результате аудиторские отчёты зачастую представляют собой лишь перечень выявленных ошибок, а рекомендации формулируются в общем виде.

Международные стандарты, напротив, требуют высокой степени точности, объективности и удобства для пользователей. Поэтому их актуальность напрямую связана с повышением качества внутреннего аудита, придаением стратегического значения его результатам и обеспечением глубокой интеграции в систему управления. Пошаговая адаптация международных стандартов к национальной практике позволит значительно повысить надёжность и профессионализм внутренних аудиторских служб.

Формат аудиторского отчёта, определённый международными стандартами, является важным фактором повышения качества внутреннего аудита. Его адаптация к национальной практике расширяет функциональные возможности системы аудита в государственном секторе Узбекистана. С учётом особенностей национальных организаций, нормативно-правовой базы и ресурсных возможностей наиболее целесообразным подходом является не прямое применение международных стандартов, а их адаптация.

Именно поэтому предлагается формат отчёта, основанный на модели “Ситуация – Критерий – Причина – Воздействие – Рекомендация – Исполнение”, разработанной на основе международного опыта и согласованной с требованиями INTOSAI и ПА. Эта модель позволяет системно раскрывать каждое аудиторское наблюдение (таблица 7).

7-таблица

Форма отчета, адаптированная к национальной практике на основе международных стандартов¹⁴

Раздел	Содержание	Примечание
Объект аудита	Проверяемая организация, период, сфера деятельности	Пример: «Пенсионный фонд Яккасарайского района, I полугодие 2024 г.»
Цель аудита	Ожидаемые результаты и аспекты, подлежащие выявлению	«Аудит по случаям переплат и нарушениям бюджетной дисциплины»
Факт (состояние)	Выявленная проблема или недостаток	«В 3 случаях при назначении пенсий выплаты произведены повторно»
Критерий	Нормативно-правовая основа, относящаяся к ситуации	«Противоречит п. 4.5 Руководства Минэкономики и финансов (№ 63)»
Причина	Внутренние причины возникновения недостатков	«Необновление базы данных и человеческий фактор»
Воздействие (риск)	Финансовые, управленческие или социальные последствия	«Избыточно выплачено 438 млн сум бюджетных средств»
Рекомендация	Конкретная мера по устранению проблемы	«Осуществлять контроль пенсионных выплат через интегрированный реестр»
Ответственный	Исполнитель, ответственный за реализацию рекомендации	«Бухгалтерия районного фонда и отдел ИТ»
Срок исполнения	Конкретное время выполнения рекомендации	«До 15 октября 2024 г.»

Данная таблица обеспечивает не только структурированность и последовательность отчёта, но и уточняет ответственность по каждому аудиторскому выводу, создавая возможность оценки эффективности. После внедрения такого подхода в четырёх районных отделениях Пенсионного фонда города Ташкента во втором полугодии 2024 года дисциплина исполнения увеличилась в 1,8 раза, а 64% аудиторских рекомендаций были внедрены в практику в течение трёх месяцев.

¹⁴ Разработано автором

На международном уровне наиболее важными организациями, регулирующими сферу аудита, являются INTOSAI, IIA и COSO. Их стандарты определяют институциональные, методологические и этические критерии внутреннего аудита. Например, стандарты ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions), разработанные INTOSAI, детально регулируют принципы аудита, правовые и этические требования, а также этапы планирования, проведения и подготовки отчётов. Стандарт ISSAI 100 «Основные принципы аудита государственного сектора» устанавливает такие базовые принципы, как независимость аудита, основанность на доказательствах, точность и ориентация на общественные интересы.

Для полного и эффективного внедрения международных стандартов аудита в государственном секторе необходимо осуществлять их адаптацию с учётом местных правовых, институциональных и организационных условий. Наиболее рациональным направлением считается не прямое применение международных стандартов, а их постепенное внедрение через функциональную адаптацию.

Первый этап внедрения - это диагностика и анализ, в ходе которого существующая аудиторская практика сравнивается с критериями международных стандартов. В частности, проводится глубокий анализ содержания аудиторских отчётов, качества рекомендаций, степени риск-ориентированности аудиторских программ, уровня интеграции информационных систем и механизмов контроля за выполнением рекомендаций. На этом этапе выявляются недостатки и определяются направления, требующие изменений.

Второй этап - разработка адаптированной методологии. Здесь концептуальные принципы международных стандартов - независимость, объективность, доказательность, мониторинг, контрольная среда и риск-ориентированный подход - адаптируются к организационной структуре национальной системы, нормативным документам и финансовой практике.

Третий этап - пилотное тестирование проектов. На этом этапе новые подходы апробируются в отдельных государственных учреждениях или районных/общественных подразделениях Пенсионного фонда. Например, отчёты формируются на основе требований ISSAI 1700, выполнение рекомендаций контролируется по модели API, а результаты аудита оцениваются с помощью KPI-показателей.

Четвёртый этап - институциональная интеграция и формализация, в рамках которого новые аудиторские подходы закрепляются нормативно-правовыми актами. Реализуются комплексные меры по повышению квалификации аудиторов, созданию методических пособий, обновлению информационных систем и обеспечению независимости аудиторских служб. Всё это превращает внутренний аудит из контролирующего органа в стратегически консультирующий институт.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. В государственном секторе система внутреннего аудита превратилась из механизма контроля в институт стратегического управления,

функционирующий как институциональный механизм обеспечения финансовой дисциплины, прозрачности и эффективности. Сущность внутреннего аудита проявляется через его независимый статус, способность влиять на управленческие решения и роль в укреплении стабильности финансового управления. В то же время институциональные основы внутреннего аудита гармонично сочетаются с качественными реформами государственного управления и принципами социальной ответственности, превращая его в стратегическое звено системы государственного управления.

2. Функциональная база внутреннего аудита формируется на основе трёх основных направлений - контрольной, аналитической и консультационной деятельности. Контрольная функция обеспечивает законность расходования бюджетных средств, аналитическая - оценивает эффективность использования ресурсов, а консультационная - создаёт аналитическую основу для принятия стратегических управленческих решений. Такой комплексный подход делает внутренний аудит не только проверяющим, но и инструментом совершенствования управления, что превращает его в механизм, напрямую влияющий на экономическую стабильность и эффективность государственных организаций.

3. В современной модели внутреннего аудита функции мониторинга, профилактики и развития действуют во взаимосвязи. Функция мониторинга обеспечивает контроль исполнения рекомендаций, профилактическая - направлена на предотвращение ошибок и нарушений, а функция развития формирует стратегические направления развития организации. Такая трёх функциональная модель переводит внутренний аудит из реактивной системы в проактивную, то есть превращает его из выявляющего проблему института в устраняющий и совершенствующий. В результате значительно повышаются устойчивость, прозрачность и надёжность системы государственного управления.

4. Методология “Линия связи и подотчётности” рассматривается как инновационная модель, гарантирующая организационную и институциональную независимость внутреннего аудита. Эта методология обеспечивает стратегический диалог аудиторской службы с руководством, сохраняя при этом её независимость при получении информации от других подразделений. Модель регулирует деятельность аудитора по двум основным линиям – “связи” и “подотчётности”, что делает потоки информации чётко определёнными, а механизмы подотчётности - прозрачными. Такой подход формирует внутренний аудит как профессиональный, независимый и результативный институт в соответствии со стандартами ПА и INTOSAI.

5. При планировании внутреннего аудита в государственном секторе приоритетное значение имеет четырёхмерная модель сегментации рисков, охватывающая правовые, финансовые, ресурсные и организационные риски. С помощью этой модели аудиторские проверки направляются на наиболее рискованные области, что позволяет рационально использовать ресурсы аудита, повысить точность и эффективно управлять рисками. Через сегментацию рисков приоритеты аудита определяются на научной основе, что повышает результативность проверок и качество управленческих решений. Таким образом, модель превращает внутренний аудит в инструмент стратегического управления.

6. Система индикаторов оценки эффективности внутреннего аудита представляет собой научно-методическую основу для объективного измерения результативности аудиторской деятельности. Система разделяется на направления процесса, результата, пользователя и стратегического воздействия, при этом каждый индикатор оценивается с учётом весовых коэффициентов. В итоге формируется рейтинг эффективности аудита (Audit Success Rating - ASR), позволяющий количественно и качественно оценивать деятельность внутреннего аудита. Такой подход обеспечивает оценку аудита по цифровым, аналитическим и результативным критериям, укрепляя его роль как стратегического консультационного центра.

7. Гармонизация национальных и международных нормативных стандартов внутреннего аудита играет решающую роль в повышении его эффективности. В Узбекистане система внутреннего аудита развивается с интеграцией международных принципов, разработанных ПА, INTOSAI и COSO, в национальное законодательство. Такая гармонизация обеспечивает внедрение в национальную практику профессиональных стандартов - независимости, этичности, объективности, риск-ориентированного подхода и подотчётности. В результате система государственного финансового управления приближается к международным критериям, что способствует повышению финансовой прозрачности и инвестиционной привлекательности.

8. Сегодня система внутреннего аудита в государственном секторе является не только инструментом финансового контроля, но и институтом стратегического управления, обеспечивающим социальную ответственность, открытость и доверие. Через отчёты внутреннего аудита обеспечивается научная обоснованность управленческих решений, рациональное использование ресурсов и снижение коррупционных рисков. Одновременно аудиторская деятельность способствует укреплению общественного доверия к государственному управлению, выступая важным инструментом повышения социальной эффективности. Таким образом, внутренняя аудиторская система занимает центральное место в повышении качества государственного управления и обеспечении устойчивого развития.

9. Результаты исследования показывают, что систематизация процесса внутреннего аудита в государственном секторе и его организация на основе поэтапной алгоритмической модели значительно повышают эффективность аудита и точность управленческих решений. Каждый этап аудита - планирование, анализ, сбор данных, заключение и мониторинг - образует взаимосвязанную систему, которая делает аудит не только контрольным, но и стратегическим механизмом управления.

10. Разработанный в исследовании многопараметрический индексный подход и четырёхмерная модель риска (правовой, финансовый, ресурсный и организационный) устраняют субъективность в аудиторских решениях и вводят систему объективной оценки. Этот подход обеспечивает направление аудиторских ресурсов в приоритетные сферы, стратегическое управление рисками и повышение эффективности государственного финансового управления.

**SCIENTIFIC COUNCIL NO. DSc. 03/10.12.2019.I.16.01 ON AWARDING
SCIENTIFIC DEGREES AT TASHKENT STATE UNIVERSITY OF
ECONOMY**

TASHKENT STATE AGRARIAN UNIVERSITY

SAITMURATOV SAITMURAT MASHARIP UGLI

**IMPROVING INTERNAL AUDIT PLANNING AND CONDUCT
PROCESSES IN THE PUBLIC SECTOR**

08.00.08 - Accounting, economic analysis and audit

ABSTRACT

of the dissertation of Doctor of Philosophy (PhD) on economic sciences

The topic of the Doctor of Philosophy (PhD) dissertation was registered by the Higher Attestation Commission under the number B2025.2.PhD/Iqt5493.

The dissertation was completed at the Tashkent State Agrarian University.

The dissertation abstract is posted in three languages (Uzbek, Russian, English (summary)) on the website of the Scientific Council (www.tsue.uz) and on the educational information network "ZiyoNet" (www.ziyonet.uz).

Scientific supervisor:

Mamatkulov Murodjon Shukurovich
Doctor of Economics, Professor

Official opponents:

Maxsudov Begmatjon Yo'Idashaliyevich
Doctor of Economics, Professor

Alikulov Abdimumin Ismatovich
Doctor of Economics, Professor

Leading organization:

Andijan institute of agriculture and agrotechnologies

The dissertation defense will be held at the meeting of the Academic Council of the Tashkent State University of Economics DSc.03/10.12.2019.I.16.01 on 2025 «2» 12 at 16⁰⁰. Address: 100066, Tashkent, Islam Karimov Street, 49. Tel: (99871) 239-28-72, fax: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz

The dissertation is available at the Information Resource Center of the Tashkent State University of Economics (registered under the number _____). Address: 100066, Tashkent, Islam Karimov Street, 49. Tel: (99871) 239-28-72, fax: (99871) 239-43-51, e-mail: info@tsue.uz.

The dissertation abstract was distributed on 19. 11 day, 2025. (Registry report number 102 dated 19 - 11, 2025).



S.U. Mekhmonov

Chairman of the scientific council for awarding scientific degrees, doctor of economics, professor

U.V. Gafurov

Scientific secretary of the scientific council for awarding scientific degrees, doctor of economics, professor

S.K. Khudoykulov

Chairman of the Scientific Seminar under the scientific council for awarding scientific degrees, doctor of economics, professor

Introduction (Annotation of PhD dissertation)

Purpose of the study The purpose of the project is to develop scientific proposals and practical recommendations on improving the procedure for conducting internal audit activities in the public sector.

Object of research Uzbekistan It is an internal audit activity in budgetary organizations in the public sector.

The subject of the study is the set of economic relationships that arise in the process of developing scientific proposals and practical recommendations for improving the procedure for conducting internal audit activities in the public sector.

The scientific novelty of the study is as follows:

accountability in the management structure of internal audit activities has been improved based on a systematic approach to the functional nature of internal audit as a strategic advisor in the public administration system ;

through an approach that allows for segmentation of objects according to the level of priority according to a four-dimensional risk index in order to ensure effective targeting of audit resources in the public sector The proposal is based on prioritizing high - risk entities in the audit scope, optimizing resource allocation, and increasing internal audit efficiency ;

Auditing through a seven-step algorithmic model that ensures the systematicity, consistency, and functional completeness of the process when conducting internal audit activities The documentation , accuracy , and consistency of the activity The level of provision is based on the proposal ;

In order to ensure the implementation of audit recommendations into practice, it is proposed to establish "real-time" monitoring of the implementation of audit conclusions through a systematic control approach based on an "execution card " and a monitoring schedule .

Implementation of research results. Based on the developed scientific proposals and practical recommendations on improving the procedure for conducting internal audit activities in the public sector :

The proposal for improving the relationship and accountability of internal audit activities in the management structure based on a systematic approach to the functional essence of internal audit in the public administration system as a strategic consultant was put into practice by the Accounts Chamber of the Republic of Uzbekistan (Reference of the Accounts Chamber of the Republic of Uzbekistan dated June 12, 2025 No. 05-09/01-11/3068). As a result of the implementation of this proposal, internal audit became an active source of information in making management decisions and led to the practical strengthening of its strategic function ;

through an approach that allows for segmentation of objects according to the level of priority according to a four-dimensional risk index in order to ensure effective targeting of audit resources in the public sector Proposal to prioritize the involvement of high-risk entities in the audit scope, optimize resource allocation , and increase internal audit efficiency Implemented by the Accounts Chamber of the Republic of Uzbekistan (Reference of the Accounts Chamber of the Republic

of Uzbekistan No. 05-09/01-11/3068 dated June 12, 2025). As a result of the implementation of this proposal , high-risk entities were prioritized for audit coverage, achieving optimal resource allocation and increasing internal audit efficiency ;

Auditing through a seven-step algorithmic model that ensures the systematicity, consistency, and functional completeness of the process when conducting internal audit activities The documentation , accuracy , and consistency of the activity offer to provide a level Implemented by the Accounts Chamber of the Republic of Uzbekistan (Reference of the Accounts Chamber of the Republic of Uzbekistan dated June 12, 2025 No. 05-09/01-11/3068). As a result of the implementation of this proposal into practice, the documentation, accuracy and consistency of internal audit activities increased, which led to the strengthening of the quality of recommendations and the level of confidence in them ;

In order to ensure the implementation of audit recommendations, the proposal to establish “ real-time ” monitoring of the implementation of audit conclusions through a systematic control approach based on an “execution card” and a monitoring schedule was put into practice by the Accounts Chamber of the Republic of Uzbekistan (Reference of the Accounts Chamber of the Republic of Uzbekistan dated June 12, 2025 No. 05-09/01-11/3068). As a result of the implementation of this proposal, real-time monitoring of the implementation of audit conclusions was established, and the implementation rate of recommendations and their impact on management significantly increased .

Approbation of research results. The results of this research were discussed at 5 scientific and practical conferences, including 2 republican and 3 international, and positive conclusions were obtained.

Publication of research results. A total of 11 scientific works on the topic of the dissertation, including 6 in scientific publications recommended for publication of the main scientific results of doctoral dissertations of the Higher Attestation Commission of the Republic of Uzbekistan scientific articles, including 4 Published in 1 republican and 2 foreign journals.

Structure and size of the dissertation. The dissertation consists of an introduction, three chapters, a conclusion, a list of references, and appendices. The dissertation is 152 pages long.

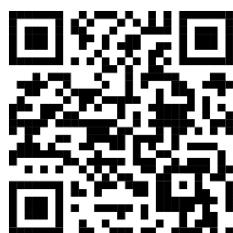
E'LNQ QILINGAN ISHLAR RO'YXATI
СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ
LIST OF PUBLISHED WORKS

I bo'lim (I часть; part I)

1. Saitmuratov S.M. Davlat sektorida ichki auditni takomillashtirish // *Agrobiznes, fan va texnologiyalar*. - 2025. - №1/[1]. - B. 132-140. - ISSN 3060-5245.
2. Saitmuratov S. An Analytical Model for Developing Internal Audit Programs Based on a Four-Dimensional Risk Index // *Scientific Progress*. - 2025. - No. 2. - P. 833-840. - URL: <https://sci-p.uz/index.php/aept/article/view/2618/2450>.
3. Saitmuratov S. Ichki auditni takomillashtirish: davlat sektorida xalqaro yondashuvlar // *Science and practice – Ilm-fan va amaliyot*. – 2025. – №4. – DOI: <https://doi.org/10.60078/3060-4842-2025-vol2-iss4-pp564-571>
4. Saitmuratov S. Monitoring the Implementation of Action Plans in Internal Audit Processes // *Modern American Journal of Business, Economics, and Entrepreneurship*. - 2025. - Vol. 1, Issue 3. - P. 307-312. - ISSN 3067-7203.
5. Saitmuratov S. Monitoring the Implementation of Internal Audit Recommendations: A Three-Stage Control Indicator (Action-Progress-Impact) // *Open Academia: Journal of Scholarly Research*. - 2025. - Vol. 3, Issue 6. - P. 1-6. - ISSN 2810-6377. - URL: <https://academiaone.org/index.php/4>.
6. Saitmuratov S. Davlat sektorida ichki auditni takomillashtirishda xalqaro tajribalar // O'zbekistonning yashil iqtisodiyotga o'tish strategiyasi: imkoniyatlar va muammolar. Respublika ilmiy-amaliy anjuman materiallari. - Qarshi, 2025. - B. 3-11.
7. Saitmuratov S. Davlat sektorida ichki audit tadbirlarini amalga oshirish bosqichlari // Zamonaviy ilm-fan va innovatsion tadqiqotlarda natijalar muhokamasi. XVIII-Respublika ilmiy-amaliy konferensiya materiallari. - 2025. - 6-son. - B. 1-13. - URL: www.uznauka.uz
8. Saitmuratov S. Составление и совершенствование отчета по внутреннему аудиту // International Conference on Education and Social Science. - Kharkiv, Ukraine, 2024. - S. 11-14.
9. Saitmuratov S. Conducting Internal Audit Activities Based on International Standards // Theoretical Aspects in the Formation of Pedagogical Sciences: International scientific-online conference. - 2025. - P. 14-18. - DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15672589>.

II bo'lim (II часть; part II)

10. Saitmuratov S. Davlat sektorida ichki audit tadbirlarini tashkil etishning zamonaviy yondashuvlari va ularni takomillashtirishning ilmiy asoslari // Xorazm Ma'mun akademiyasi axborotnomasi. - 2025. - №6/2. - B. 51-56.
11. Saitmuratov S. M. Iqtisodiy xavfsizlikni ta'minlashda audit organlarini rivojlantirish masalalari // *Jahon iqtisodiyotiga integratsiyalashuv sharoitida iqtisodiy xavfsizlikni ta'minlash masalalari: xalqaro ilmiy-amaliy konferensiya materiallari*. - T.: Jamoat xavfsizligi universiteti, 2024. - S. 243-247.



Bosishga ruxsat etildi: 15.11.2025-yil.
Bichimi 60x84 ^{1/16}, “Times New Roman”
garniturada raqamli bosma usulida bosildi.
Shartli bosma tabog‘i 4. Adadi: 100. Buyurtma: № 154.
Guvohnoma reyestr № 219951
“PUBLISHING HIGH FUTURE” OK nashriyotida bosildi.
Toshkent sh., Uchtepa tumani, Ali Qushchi ko‘chasi, 2A-uy.